

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Verônica Marcondes

*STREAMING E DOWNLOAD DE SOFTWARE:*

ISS OU ICMS?

A Guerra Fiscal entre Municípios e Estados

SÃO PAULO

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

Verônica Marcondes

*STREAMING E DOWNLOAD DE SOFTWARE:*

ISS OU ICMS?

A Guerra Fiscal entre Municípios e Estados

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO

2019

Banca Examinadora

---

---

---

## RESUMO

O atual cenário mercantil é repleto de transações financeiras e informacionais cada vez mais simples de serem feitas, seja por computador, celular ou algum outro dispositivo. No entanto, essas novas tratativas são complexas de serem entendidas pelo Direito, para fins de adequação da legislação à realidade, principalmente na área tributária, uma vez que levanta-se a hipótese de os conceitos definidores de serviço e mercadoria se confundirem no novo tipo de relação jurídica que surge com as novas formas de comércio. O presente estudo visa analisar o problema nas regras- matrizes do ISS e ICMS, gerador do conflito fiscal entre Estados e Municípios na tributação do *download* de *software* e do *streaming*, novo programa de transmissão de informação que está a ocupar do espaço da televisão e rádio. A conclusão obtida é a de que, para se colocar um “pá de cal” no assunto que gera infundáveis discussões teóricas e práticas, a solução é a edição de Lei Complementar pela União Federal, por meio de sua competência residual, como uma forma de promover segurança jurídica à sociedade e fomentar o comércio, que não se obstará em promover inovações apenas por problemas fiscais. Os métodos empregados para elaboração desta monografia foram teóricos e bibliográficos, através de livros, artigos e consulta às leis.

Palavras-chaves: *software*; *streaming*; *download*; tributação; digital.

## **ABSTRACT**

The current business landscape is filled with ever more simple financial and information transactions to be made, whether by computer, cell phone or some other device. However, these new negotiations are complex to be understood by Law, for the purpose of adequacy of legislation to reality, especially in the tax area, since it is hypothesized that the concepts defining a service and merchandise are confused in the new type of legal relationship that arises with the new forms of commerce. This study aims at analyzing the problem in the ISS and ICMS matrix rules, which generates the fiscal conflict between states and municipalities in the taxation of software download and streaming, a new program of information transmission that is occupying the space of television and radio. The conclusion reached is that, in order to put a “spade of lime” on the subject that generates endless theoretical and practical discussions, the solution is the edition of Complementary Law by the Federal Government, through its residual competence, as a form of promote legal certainty for society and foster trade, which will not impede innovation only because of fiscal problems. The method used to prepare this monograph were theories and bibliographies, through books, articles and laws’ consultation.

**Key words:** software; streaming; download; taxation; digital.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
1. Conceito de Serviço.....	08
1.1. Conceito de Prestação de Serviço.....	10
2. Conceito de Mercadoria.....	12
2.1. Conceito de Circulação de Mercadoria.....	14
3. A Importância da Regra- Matriz de Incidência Tributária.....	16
3.1. Regra- Matriz de Incidência Tributária do ISS.....	18
3.1.1. Critério Material.....	18
3.1.2. Critério Espacial.....	19
3.1.3. Critério Temporal.....	20
3.1.4. Critério Pessoal.....	21
3.1.5. Critério Quantitativo.....	22
3.2. Regra- Matriz de Incidência Tributária do ICMS.....	23
3.2.1. Critério Material.....	23
3.2.2. Critério Espacial.....	26
3.2.3. Critério Temporal.....	27
3.2.4. Critério Pessoal.....	28
3.2.5. Critério Quantitativo.....	29
4. Conceito de <i>Software</i> .....	31
4.1. Da Propriedade Intelectual e da Licença de Uso.....	34
4.2. Dos RE nºs 176.626/SP e 199.464/SP e ADI nº 1.945/MT.....	38
4.3. Da Instauração do Conflito de Competência e dos Convênios CONFAZ nºs 181/2015 e 106/2017.....	41
5. Conceito de <i>Streaming</i> .....	44
5.1. Da Lei Complementar nº 157/2016 e da Natureza Jurídica do <i>Streaming</i> .....	46
5.2. Da Não Classificação do <i>Streaming</i> Como Serviço de Comunicação.....	48
6. Competências Tributárias na Constituição Federal de 1988.....	50
6.1. Do Papel da Lei Complementar.....	52
7. Conclusão.....	54
8. Bibliografia.....	57

## INTRODUÇÃO

A evolução da tecnologia, contínua e rápida devido às suas próprias descobertas e invenções, trouxe profundas mudanças nas tratativas da sociedade, não só no aspecto social como, principalmente, nas tratativas comerciais. Se antes as pessoas tinham que se deslocar de suas residências para adquirir um produto ou serviço, agora podem fazê-lo dentro de casa, por meio de seu próprio computador ou celular.

Não obstante, tendo em vista que é a sociedade quem evolui primeiro, e não o Direito, as legislações sempre estão a um passo atrás da realidade que vivemos, de modo que os regulamentos existentes não são mais capazes de disciplinar com clareza as situações agora vividas. Com as palavras de Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

“na tentativa de ampliar seu alcance sobre as novas situações que é chamado a regular, o Direito atua sempre em atraso: os avanços tecnológicos são demasiado dinâmicos frente à necessidade de haurir a sua autoridade de regras oriundas de fontes sociais, cuja produção encontra empecilhos temporais – quando não políticos, constantes”<sup>1</sup>.

Conquanto outras áreas do Direito possuam facilidades para se adaptar às necessidades que surgem dos operadores, como é o caso do Direito Contratual, fato é que não é característica do Direito Tributário a flexibilização de suas normas, tendo em vista que é um sistema criado e previsto pela Constituição Federal de 1988, cuja sua principal particularidade é a rigidez<sup>2</sup>.

Ao definir a Constituição Federal de 1988 como rígida, entende-se que o processo para sua alteração é mais solene e dificultoso em comparação aos procedimentos utilizados para modificação das demais legislações, como se pode depreender do art. 60, incisos e parágrafos.

Uma vez que a CF/88 prevê estritos requisitos para alteração de seu conteúdo, o sistema tributário, totalmente previsto a partir do art. 145, passa a sofrer os reflexos inerentes à rigidez, o que não se revela desnecessário, vez que a existência de limites tributários é imprescindível a fim de manter a saúde do Estado Democrático de Direito, prevenindo assim que abusos e injustiças venham ainda mais a acometer a sociedade brasileira.

Isto posto, a tributação não está livre à simples interpretação e aplicação da lei, mas atrelada a determinados princípios constitucionais, como o da tipicidade tributária, decorrência

---

<sup>1</sup> DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Mercadorias – Reflexos na Tributação. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. MONTEIRO, Alexandre Luiz Morais do Rêgo (Coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 322.

<sup>2</sup> DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Op. cit, p. 322 e 323.

imediate do princípio da estrita legalidade. Assim discorre Paulo de Barros Carvalho:

“A devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária tem o caráter de ato fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito. (...) Mas esse enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata.”<sup>3</sup>

Assim, nota-se claramente que, para alteração da incidência de um tributo, impõe-se a alteração de sua própria tipologia, ou seja, dos elementos da regra-matriz para que a hipótese se subsuma aos novos fatos que deseja abarcar. No entanto, referida alteração apenas pode se dar por meio de lei específica, e nos limites constitucionais permitidos, tendo em vista a divisão de competências estabelecidas pelos arts. 153 a 156, da Constituição Federal.

Diante de tais premissas, uma vez que é do Direito, mais especificamente do Direito Tributário, o atraso no acompanhamento das profundas evoluções sociais, e uma vez que os entes políticos devem obedecer estritamente os limites da lei para exercer sua competência, não bastando apenas o auferimento econômico, mas a perfeita subsunção de uma hipótese ao caso concreto, surge o problema das regras-matrizes do ISS e do ICMS quando se trata de *download de softwares* e *streaming*.

Por serem atividades empresariais de complexidade jurídica tributária em vista da característica da imaterialidade do objeto social prestado ou fornecido, os conceitos e legislações jurídicas existentes não conseguem resolver o conflito de interesses entre Estados e Municípios, gerando assim um cerrado conflito fiscal entre os dois entes políticos e também uma grande insegurança jurídica aos fornecedores, que são as próprias vítimas da falta de precisão do legislador.

Sendo assim, para se chegar a uma correta conclusão quanto à natureza de cada serviço ou produto prestado, necessário é analisar com cuidado a tipicidade de cada imposto que pretende incidir sobre esse comércio, bem como indagar se os conceitos atuais de mercadoria ou serviço são capazes de distinguir corretamente os diferentes tipos de atividades exercidas pelos fornecedores.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 29. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 274.

## 1. Conceito de Serviço

Inicialmente, antes de indagar a correta subsunção das hipóteses das regras-matrizes de incidência a serem estudadas nos casos concretos que serão levantados, faz-se necessário entender as materialidades em pauta, justamente por serem a própria causa da tributação. Logo, mister é entender o que é cada fato previsto pela legislação tributária, a fim de observar se a tipologia dos eventuais tributos corroboram com o que verdadeiramente acontece no mundo dos fatos.

A palavra “serviço” é proveniente do latim *servitium*, cuja essência é derivada da condição de escravo, servo, servir ou trabalhar para o amo<sup>4</sup>. O dicionário *Houassis*, por sua vez, define “serviço” como um ato ou efeito de servir, de dar algo de si algo em forma de trabalho<sup>5</sup>.

Há doutrinadores que dividem o conceito de serviço em duas correntes: econômica ou jurídica/civil. Pela primeira, serviço é uma noção econômica, porém não criado pelo mundo jurídico, mas sim pelos estudos da Economia. Quanto à segunda corrente, o conceito de serviço seria estabelecido pelo Direito Civil, o que corresponderia à antiga locação de serviços<sup>6</sup>.

Paulo de Barros Carvalho ensina que o Direito não toma emprestado os conceitos de fatos de outras disciplinas, mas constrói para si a sua própria realidade, muitas vezes necessitando buscar complementaridade em outros setores do conhecimento. Por isso, tendo em vista que tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social, as matérias se entrecruzam, ensejando assim uma profunda conversação entre as duas áreas<sup>7</sup>.

O conceito de serviço, atrelado ao Direito Civil, encontra-se intimamente ligado à obrigação de fazer. Com as palavras de Carlos Roberto Gonçalves:

“a obrigação de fazer (*obligatio faciendi*) abrange o serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realização de obras e artefatos, ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor. A prestação consiste, assim, em atos ou serviços a serem executados pelo devedor. Pode-se afirmar, em síntese, que qualquer forma de atividade humana, lícita, possível e vantajosa ao credor, pode constituir objeto da obrigação”<sup>8</sup>

Importante é diferenciar a obrigação de fazer com a famosa obrigação de dar, já que se tratam de hipóteses distintas, que atraem tributos de diferentes nuances, mas facilmente confundidos.

---

<sup>4</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do ISS*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2017, p. 54.

<sup>5</sup> Dicionário Houassis. 1. ed., Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2559.

<sup>6</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Op. cit., p. 54.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018, p. 267.

<sup>8</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro – Teoria Geral das Obrigações*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2010, p. 84.

Ainda de acordo com Carlos Roberto Gonçalves, obrigação de dar é a transmissão da propriedade ou outro direito real, seja pela simples entrega de uma coisa em posse, em uso ou à guarda, implicando na obrigação de conservar a coisa até a entrega, bem como a responsabilidade do devedor por qualquer risco ou perigo, quando em mora<sup>9</sup>.

Clóvis Beviláqua, na sua obra intitulada Código Civil Comentado (vol. IV, Rio de Janeiro, Francisco Alves, art. 863), disserta que a obrigação de dar:

“consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação), ou a restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais”<sup>10</sup>

A obrigação de fazer pode ser dívida entre fungível ou infungível. A obrigação de fazer fungível é desenvolvida por outra pessoa, que não a devedora, de modo que o credor será livre para mandar a execução do ato às custas daquela, conforme prevê o art. 249 do Código Civil<sup>11</sup>. Já a obrigação de fazer infungível decorre pra própria natureza da prestação, pois o executor do ato não pode ser substituído devido às suas qualidades particulares, como é o caso de cantores, atores, pintores, etc.

Sérgio Pinto Martins cita Maria Helena Diniz, na sua obra Dicionário Jurídico (São Paulo: Saraiva, 1998, p. 311), que, corroborando a noção de obrigação de fazer com o conceito de “serviço”, preceitua que este é o “*exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva*”, e também Pedro Nunes, o qual, através do seu livro Dicionário de Tecnologia Jurídica, (Rio de Janeiro/São Paulo: Freitas Bastos, 1974, v. II, p. 1.116), afirma ser “*o exercício ou desempenho de quaisquer atividades materiais ou intelectuais, com o fim produtivo ou lucrativo; execução de determinado trabalho físico ou mental. Duração deste trabalho*”.<sup>12</sup>

José Antônio Patrocínio, ao definir o conceito de “serviço”, cita o estudo específico realizado pelos Professores Geraldo Ataliba e Aires Barreto, na obra intitulada “ISS e ICMS – Conflitos”, e realiza distinções entre serviços puros, menos puros e que exigem aplicação de materiais:

“a) Serviços puros – aqueles consistentes exclusivamente num esforço humano. Nisso e só nisso se consubstanciam e esgotam. Tal esforço pode ser intelectual ou físico, ou a combinação dos dois. São exemplos típicos de serviços puros, a consulta médica,

<sup>9</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro – Teoria Geral das Obrigações*. 7.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2010, p. 58.

<sup>10</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 47.

<sup>11</sup> Art. 249 do Código Civil: “Se o fato puder ser executado por terceiro, será livre ao credor manda-lo executar à custa do devedor, havendo recusa ou mora deste, sem prejuízo da indenização cabível”.

<sup>12</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Sérgio Pinto. *Manual do ISS*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2017, p. 54.

que dispensa o manuseio de qualquer aparelho, esgotando-se na mera observação das condições físicas ou psicológicas do cliente.

b) Serviços menos puros – são aqueles desempenhados mediante emprego de capital, sob a forma de instrumentos, equipamentos, máquinas, ferramentas, veículos. Integram a categoria dos serviços menos puros, or força da conjugação do capital com trabalho. É o caso do sapateiro, com sua máquina de costura; do dentista, com seus instrumentos; do engenheiro com seus teodolitos; do auditor com seus computadores; do transportador com seu veículo etc.

c) Serviços que exigem aplicação de materiais – não se suponha que sejam mercadorias disfarçadas sob o rótulo de ‘materiais’. Estes não são mercadorias, porque não são bens móveis sujeitos ou destinados ao comércio. O prestador dos serviços não é vendedor desses materiais. Não se configura aí venda de coisas, mas seu emprego ou aplicação como requisito necessário à prestação do serviço”<sup>13</sup>

Por fim, a conclusão a que se chega é a de que serviço é bem imaterial, pois consiste na atividade intelectual daquele que o realiza, e envolve a criação de uma utilidade, material ou imaterial.

No entanto, conquanto a doutrina mais clássica remeta a palavra “serviço”, em síntese, à existência de um esforço humano, seja físico ou mental, fato é que, para o Direito Tributário, não basta que haja apenas o fazer de uma pessoa. Necessário é que se dê entre duas pessoa, com circulação de riquezas, aumento patrimonial em uma das esferas da relação jurídica, para que o evento se torne um fato imponible. Isto posto, não basta o “serviço”, é necessário haver a “prestação de serviço”.

### 1.1. Conceito de Prestação de Serviço

Uma vez definido o conceito de serviço como esforço físico, considerado pela doutrina tradicional como uma obrigação de fazer, necessário é ter em mente que tão somente a existência de um serviço não gerará a incidência de tributo algum, se a atividade exercida pelo cidadão não revestir-se de importância para o Direito Tributário.

No entanto, apenas será importante para o Direito Tributário aquilo que a sua legislação escolher, e a legislação escolheu não só o serviço, mas a prestação de serviço, mesmo que para definir seu conceito seja necessário buscar complementaridade em outro domínio do saber.

José Antônio Patrocínio lembra a definição de prestação de serviços feita pelo Professor Aires Barreto, classificando-a como o “*desempenho de uma atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado com o fito de remuneração (...)*”.

---

<sup>13</sup> PATROCÍNIO, José Antônio. *ISS – Teoria, Prática e Jurisprudência*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 40 e 41.

Geraldo Ataliba, por outro lado, assim define prestação de serviços:

“produção de utilidades (materiais ou não), específicas, peculiares e inconfundíveis de regras irrepetíveis (no sentido da impossibilidade de, uma vez esgotado o serviço, ser ele reiterado de modo exatamente idêntico). A distinção prende-se à intrínseca natureza da prestação de serviços, que se vincula à noção de atuação personificada e individualizada, de atuação artesanal, não massificada, mas que, contemporaneamente, ocorre estruturação empresarial na prestação de serviços, que passa a demandar a utilização de métodos empresariais, com tendência a uma padronização em seu conteúdo, passando a identificarem-se, no plano econômico, as figuras do comercial, do industrial e do prestador de serviços – unificando-se tudo sob o contorno do empresário.”<sup>14</sup>

Com as palavras de Sérgio Pinto Martins:

“Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca de pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens imóveis ou na cessão de direitos. Seu pressuposto é a circulação econômica de um bem imaterial, ou melhor, a prestação de serviços, em que se presume um vendedor (prestador de serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço)”<sup>15</sup>

Para que se configure a prestação de serviços, portanto, é necessário que a atividade seja prestada para um terceiro e mediante prestação pecuniária. Por esse motivo, para fins de incidência tributária, não se levará em consideração os serviços prestados a título gratuito, acobertados por um caráter afetivo, religioso, moral, etc., tendo em vista que não haverá vínculo jurídico entre as partes, e os prestados a si mesmo.

Importante é salientar que a prestação de serviços aqui analisada não abarca aquela realiza sob vínculo empregatício, regulada por legislação própria, muito menos o serviço público, eis que este não é regido pelas normas de Direito Privado, mas sim pelas normas de Direito Público, imune à tributação de impostos, conforme prevê o art. 150, inc. IV, alínea “a”, da Constituição Federal.

Assim, conquanto o serviço constitua-se em um fazer de bem imaterial, a prestação de serviço consiste em um fazer (bem<sup>16</sup> imaterial) para outrem, por meio de uma relação jurídica de direito privado, em que uma se compromete na obrigação de pagar quantia, gerando assim circulação de riquezas, e a outra se compromete a exercer/realizar a atividade para a qual foi contratada, seja material ou imaterial, não configurando-se como relação de emprego, vez que

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. *ICMS. Incorporação ao ativo – Empresa que loca ou oferece em ‘leasing’ seus produtos – Descabimento do ICMS*. RDTributário, 52/78.

<sup>15</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do ISS*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2017, p. 63.

<sup>16</sup> De acordo com Daniela Braguetta, em sua obra “Tributação no Comércio Eletrônico”, São Paulo: EDITORA Quartier Latin, 2003, p. 121 e 122, a palavra “bem” é atrelada à palavra “coisa”, e muitas vezes se confundem. Segundo a autora, Maria Helena Diniz entende que coisa é qualquer bem, material ou imaterial, e se diferencia da noção de bem no sentido de que este faz parte do patrimônio do homem. Já Lieb Soibelman e Alberto Trabucchi utilizam “coisa” para definir qualquer elemento material ou imaterial, enquanto bem, espécie de “coisa”, possui critério econômico. Por se abordar, neste tópico, o conceito de “serviço” e “prestação de serviço”, devemos nos ater à concepção imaterial, correlata à obrigação de fazer.

ausente o elemento subordinação.

## 2. Conceito de Mercadoria

Para definir o conceito de “mercadoria”, Daniela Andrade Braguetta traz à tona a definição feita por Maria Helena Diniz:

“1. Coisa que serve de objeto à compra e venda mercantil. 2. Aquilo que se comprova para revender. 3. Conjunto de bens apropriáveis, que são objeto de comércio ou de circulação econômica, abrangendo os gêneros (produtos da terra), as fazendas ou efeitos (coisas carregadas a bordo para trocar ou vender)”<sup>17</sup>.

De outro lado, referida autora menciona Pontes de Miranda o qual entende que “mercadoria” possui uma definição mais estrita do que “coisa”, tratando-se de coisa móvel suscetível ao comércio<sup>18</sup>.

Há uma confusão muito grande, no âmbito jurídico, entre os conceitos de “coisa”, “bem” e “mercadoria”, sendo uma tarefa muito árdua distingui-las. “Coisa” é qualquer bem, material ou imaterial, podendo inclusive fazer parte da natureza, e por “bem” entende-se a coisa ligada ao patrimônio do ser humano, que possui caráter econômico, material ou imaterial. Disto isto, todo bem (espécie) é uma coisa (gênero), mas nem toda coisa é um bem, pois, para ser este último, precisa de um conteúdo econômico. Daniela Andrade Braghetta cita as palavras de Maria Helena Diniz:

“Coisa. a) Bem material ou imaterial que tem valor econômico, servindo de objeto a uma relação jurídica. Todo bem é coisa, mas nem toda coisa é bem. A coisa abrange tudo quanto existe na natureza, exceto a pessoa, mas como bem só se considera a coisa existente que proporciona ao homem uma utilidade e é suscetível de apropriação, fazendo, então, parte de seu patrimônio.”<sup>19</sup>

Carvalho de Mendonça classifica a mercadoria como uma “coisa”, do que se extrai, aplicando o raciocínio acima, ser um “bem”, por possuir caráter econômico:

“as coisas quando objeto de atividade mercantil, por outro quando objeto de troca de ‘circulação econômica’, tomam o nome de mercadorias. *Commercium quae commutatio mercium*. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor”<sup>20</sup>.

Uma vez definido que “mercadoria” é uma coisa dotada de conteúdo econômico, e por

<sup>17</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003, p. 256.

<sup>18</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Op. cit., p. 117 e 118.

<sup>19</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Op. cit., p. 121.

<sup>20</sup> MENDONÇA, Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. V, Parte I, 3. ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, n. 14, p. 18.

isso colocada em comércio, importante é fazer a distinção, desta vez, entre “mercadoria” e “produto”. Daniela de Andrade Braghetta traz definições muito importantes, feitas por dois autores: Lieb Soilbman, que entende “produto”, como “utilidades retiradas da coisa diminuindo-lhe a quantidade (minério)”, e Américo Masset Lacombe, que define produto simplesmente como um bem móvel e corpóreo, enquanto que mercadoria seria também um bem móvel, corpóreo, porém destinado ao comércio<sup>21</sup>. Por fim, traz uma conclusão do conceito de “produto”, “*como um determinado bem que sofreu transformações, oriundas de uma atividade humana qualquer, passível de ser aferida economicamente*”<sup>22</sup>.

Feitas essas considerações, Vittorio Scialoja preceitua que “mercadoria” serve para designar os objetos da atividade comercial<sup>23</sup>. Conclui-se, portanto, de acordo com Daniela de Andrade Braghetta, que o termo abrange objetos de mercancia, caracterizados pela finalidade de serem comercializados com o intuito de lucro<sup>24</sup>. Ou seja, o produto se encontra a um passo antes de se tornar a mercadoria propriamente dita.

Paulo de Barros Carvalho, por meio da sua obra “A Regra Matriz do ICM”, p. 204 e 205, realiza as seguintes observações, extraídas do livro *Tributação no Comércio Eletrônico*, da autora anteriormente citada:

“Não se presta o vocábulo, de proporção inequívoca, para dignar, nas províncias do Direto, senão a coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis de serem negociados. Dentro desse conceito, porém, admite pequenas variações de conteúdo, podendo significar coisas fungíveis e infungíveis. Assim, tanto é mercadoria a obra de arte, exposta à venda numa galeria, como o alimento e até mesmo o dinheiro com que especula a instituição financeira. (...) Apertando um pouco a noção de ‘mercadoria’, para designar tão-só os bens fungíveis, mesmo assim Navarrini põe ênfase naquela naquela qualidade extrínseca à própria essência do objeto, qual seja a de constituir-se instrumento normal dos contratos comerciais. A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê (...)”<sup>25</sup>.

Aliomar Baleerio, em seu parecer “ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador” (RF 250/143), afirma:

“no Brasil, o conceito de mercadoria é de caráter legal e vinculado à finalidade de compra e venda; como se infere do art. 191 do Código Comercial (revogado pelo Código Civil) quando estatui que é unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados.”

<sup>21</sup> BRAGHETTA, Daniela de. *Tributação no Comércio Eletrônico À Luz da Teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003, p. 119 e 220.

<sup>22</sup> BRAGHETTA, Daniela. Op. cit., p. 220.

<sup>23</sup> BRAGHETTA, Daniela. Op. cit., p. 117

<sup>24</sup> BRAGHETTA, Daniela. Op. cit., p. 116.

<sup>25</sup> BRAGHETTA, Daniela. Op. cit., p. 116 e 117.

Entretanto, será abordado mais adiante que a noção de mercadoria como um bem material foi colocada em cheque, gradativamente, conforme a evolução do comércio e da tecnologia. Como exemplo, a Constituição Federal, por meio do art. 155, § 3º, qualificou como mercadoria a energia elétrica, bem móvel imaterial, o que deu margem para admitir que bem incorpóreos sejam classificados como mercadorias também.

Sendo assim, de tudo o que foi exposto, nota-se que o conceito de mercadoria está ligado à noção de um bem, coisa dotada de conteúdo econômico capaz de pertencer ao patrimônio de uma pessoa, e justamente pelo seu conteúdo econômico é que esse bem pode ser objeto de mercancia, ou seja, pode ser colocado à venda.

Logo, denota-se que, assim como o serviço se torna importante para o Direito Tributário quando há uma prestação, a mercadoria se torna importante para o Direito Tributário quando é colocada em circulação, configurando-se assim um fato imponível, passível de tributação.

## 2.1. Conceito de Circulação de Mercadorias

De acordo com Alvides Jorge Costa, “circulação” de mercadoria é:

“encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo, inclusive o chamado autoconsumo; esse encaminhamento faz-se através de operações que tanto podem ocasionar transferência de propriedade ou de posse de mercadoria, como não. Nesse encaminhamento, é relevante qualquer operação de que resulte acréscimo de valor de mercadoria”<sup>26</sup>.

Carlos Otávio Ferreira de Almeida e Lucas Bevilacqua, em seu artigo “ICMS sobre *Software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica”, trazem os importantes ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

“Em sua costumeira precisão vernacular, Paulo de Barros Carvalho confere à expressão ‘operações de circulação de mercadorias’ o mesmo significado de ‘transferência de sua titularidade’. Sob esse prisma, ‘operações traduzem-se por atos ou negócios jurídicos capazes de provocar a circulação de mercadorias. ‘Circulação’, a seu turno, seria a passagem de uma esfera patrimonial a outra, aperfeiçoando-se a incidência do ICMS por meio da circulação jurídica, lastreada em documentação de respaldo, e não física. (...)”<sup>27</sup>

Percebe-se, desde logo, que o conceito de circulação de mercadorias não é suficiente se apenas for tido no aspecto físico, devendo possuir caráter jurídico também. Logo, a mera

<sup>26</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no Comércio Eletrônico À Luz da Teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003, p. 113.

<sup>27</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; BEVILACQUA, Lucas. *ICMS sobre Software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica*. In: FARIA, Renato Vilela Faria; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018, p. 342.

saída física de uma mercadoria para outro estabelecimento, sem passagem de esfera patrimonial e acréscimo financeiro, não geraria atenção para o Direito Tributário.

Isso porque, conforme se depreende claramente, necessário é haver transferência da titularidade, seja da propriedade ou da posse. Logo, para que haja circulação de mercadorias, necessário é duas partes (o detentor da mercadoria e o adquirente) a realizar um negócio jurídico de transferência, extraindo-se um acréscimo patrimonial oriundo dessa transação.

São esses dois elementos que trarão a conotação jurídica da expressão “circulação de mercadorias”, não bastando apenas a saída física. Nesse sentido, Daniela de Andrade Braghetta cita outra definição de “circulação”, obtida também através de Paulo de Barros Carvalho:

“passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado.”<sup>28</sup>

Importante ressaltar que a circulação de mercadoria prescinde a transferência da efetiva propriedade, podendo se caracterizar mesmo com a mera transferência de posse. Isso porque, para realizar a transferência, basta deter a chamada disponibilidade jurídica, ou seja, poderes de disposição sobre a mercadoria, mesmo não sendo o proprietário. Assim ensinam Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, na obra “Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída)”:

“Circular significa, para o Direito, *mudar de titular*. Se um bem ou mercadoria muda de titular, *circula*, para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por *titularidade de uma mercadoria* à circunstância de alguém deter poderes jurídicos *de disposição* sobre a mesma, *sendo ou não seu proprietário* (disponibilidade jurídica). (...) Sempre que haja operação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro, haverá *circulação*, quando o sujeito (que detém a mercadoria e foi parte na operação) é titular de direitos de dono e os transfere total ou parcialmente (pela operação) a outrem. (...) Não só a transferência de propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse – a título negocial – produz ‘circulação’, quando implique transferir poderes jurídicos típicos do domínio, conferindo ao transmitido *disponibilidade jurídica* sobre a mercadoria. A ‘disponibilidade’ – por ser atributo destacável do domínio – pode ou não ser titularizada pelo *dominus*”.<sup>29</sup> (destaques no original)

Deste modo, conclui-se que a “circulação de mercadorias” deve ser analisada sob o enfoque jurídico, pois, sob o prisma dos fatos, poderá levar o operador do Direito ao engano, pois a saída física de um objeto de mercancia pode não ter significado relevante algum.

Para que a “circulação” seja relevante para o Direito Tributário, portanto, passível de incidência tributária, dois requisitos devem estar presentes, quais sejam: negócio jurídico de

<sup>28</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no Comércio Eletrônico À Luz da Teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003, p. 113.

<sup>29</sup> BRAGHETTA, Op. cit., p. 112 e 113.

transferência da titularidade – pouco importante se o transferente possui propriedade, posse ou domínio, bastando que tenha direitos de dispor do bem de conteúdo econômico –, que será considerada a saída para fins tributários, e o acréscimo patrimonial, fruto do negócio jurídico.

### 3. A Importância da Regra- Matriz de Incidência Tributária

Paulo de Barros Carvalho define duas acepções para a expressão “normas tributárias”: uma em sentido estrito e outra em sentido amplo.

As normas tributárias em sentido estrito definem a incidência do tributo, ou seja, descrevem os fatos, determinam os sujeitos e os termos determinativos da dívida. São também denominadas como normas-padrão de incidência ou regra-matriz de incidência tributária, denominação comumente empregada. Já as normas tributárias em sentido amplo fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, como o lançamento, o recolhimento, deveres instrumentais e fiscalização<sup>30</sup>.

Tendo em vista que é a norma tributária em sentido estrito que define a incidência do tributo, é sobre essa que devemos nos ater para o estudo da correta tributação sobre o *software* e o *streaming*, tendo em vista que o presente estudo versa sobre a correta subsunção do caso concreto à norma abstrata.

A regra-matriz de incidência tributária é a norma que institui o tributo. É norma de conduta, pois prescreve um comportamento que pode assumir caráter proibitivo, permissivo ou obrigatório; geral e abstrata, pois alcança o maior número de pessoas possíveis e relacionada com a não realização concreta do acontecimento por ela mesmo previsto; e de caráter material, pois prescreve um caso, que concretiza o fato nela descrito.

Ao explicar a composição da norma tributária em sentido estrito, assim explica Paulo de Barros Carvalho:

“Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotéticos-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e pensar a norma”.<sup>31</sup> (destaques no original)

Conforme exposto, a regra-matriz de incidência tributária é norma de conduta. Por isso, trabalha com a fórmula do “dever-ser”, composta da seguinte maneira: “se *a* é, *b* deve ser”.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 255.

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 256.

Isto posto, a norma em sentido tributário estrito trabalha com dois elementos: a hipótese e a consequência. A hipótese, elemento descritor, alude a um fato, enquanto que a consequência, elemento prescritor, prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar<sup>32</sup>.

Os elementos da regra-matriz trazem os critérios identificadores da obrigação tributária. Na hipótese, encontramos o critério material, espacial e temporal. O critério material descreve uma ação ou estado, que se revelam por meio de um verbo, sempre acompanhado por um complemento. O critério espacial delimita o local do evento, ou seja, o espaço em que os efeitos da norma irão incidir. Já o critério temporal identifica o momento da ocorrência do evento, e não se relaciona com a data do pagamento, que pode se dar posteriormente.

No elemento consequente, por sua vez, há dois critérios: pessoal e quantitativo. O critério pessoal identifica os sujeitos que irão compor a relação jurídica, quais sejam, o ativo (aquele que possui legitimidade para cobrar o tributo) e o passivo (contribuinte). Por fim, o critério quantitativo é formado pela base de cálculo e a alíquota, com a função de identificar o montante a ser recolhido.

Sobre a importância da regra-matriz de incidência tributária, ensina Paulo de Barros Carvalho:

“Redizemos que as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, de tal modo que nos seja lícito desenhar, com facilidade, a indigitada regra-matriz de incidência, que todo o tributo hospeda, como centro catalisador de seu plexo normativo. Pelo contrário, sem arranjo algum, os preceitos se dispersam pelo corpo do estatuto, compelindo o jurista a um penoso trabalho de composição. Visto por esse prisma, o labor científico aparece como um árduo esforço de procura, isolamento de dados, montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica”<sup>33</sup>.

Disso conclui-se a suma relevância do estudo da regra-matriz de incidência tributária para a correta qualificação de qualquer caso em concreto nas normas gerais em abstrato. Além de ser norma obtida através de raciocínio jurídico, que aponta todos os elementos necessários para a identificação da prestação pecuniária, a regra-matriz facilita o trabalho do operador do direito por filtrar os principais componentes identificadores da obrigação tributária, tendo em vista que a legislação é esparsa, e por muitas vezes confusa e desordenada.

Assim, a regra-matriz é uma estrutura lógica-semântica que ajuda a vislumbrar, com mais clareza, o funcionamento da tão buscada subsunção, para a correta tributação de cada evento ocorrido no mundo dos fatos. Trata-se de um engenho: as peças precisam se encaixar, e cada uma delas possui um formato que indicará qual junção pertence. Se o fato for imponible, demonstrará o tributo a incidir; se não for imponible, a materialidade não estará prevista na

---

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 256.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 258.

hipótese.

Por isso, uma vez estabelecidos os conceitos que nos servirão de premissas para analisar, posteriormente, se *software* e *streaming* se revelam como serviço ou mercadoria, necessário é passar o estudo às regras-matrizes de cada imposto que se deseja fazer incidir sobre essas novas funcionalidades.

### **3.1. A Regra- Matriz de Incidência do ISS**

#### **3.1.1. Critério Material**

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é previsto pelo art. 156, inc. III, da Constituição Federal, o qual apenas estabelece que os serviços assim considerados são definidos por meio de lei complementar, não compreendidos no art. 155, inc. II, quais sejam: serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Tendo em vista que o critério material do elemento hipótese se revela como uma ação ou estado, acompanhados de um complemento, infere-se, da análise da leitura de texto constitucional, que o referido imposto incide sobre uma ação, cujo complemento é definido por meio de negativa.

Logo, o verbo do ISS é “prestar serviços,” e o complemento é de “qualquer natureza”, nos quais não se incluem transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Denomina-se prestador aquele que realiza o serviço, e tomador aquele que frui da sua utilidade.

Assim, será serviço de qualquer natureza todos as demais prestações, as quais se encontram na Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03, cujo rol é taxativo, em atenção ao princípio tributário da legalidade estrita.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça admite interpretação extensiva quanto às espécies da categoria dos serviços previstos pela referida Lei. A interpretação extensiva, por sua vez, busca o verdadeiro sentido da norma e procura entender o seu alcance e elasticidade. Deste modo, espécies não mencionadas podem ser inseridas nas categorias em atenção à interpretação extensiva, enquanto que categorias não previstas não podem ser tributadas pelo Município.

A despeito disso, o Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 108, § 1º, que o emprego de analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Isto posto, se o serviço que se pretende tributar não se encontra expressamente na Lista Anexa, cujo rol é taxativo, não se poderia fazer incidir o ISS, ainda que por interpretação extensiva.

Em suma, o critério material é prestar serviços de qualquer natureza, ou seja, utilidades, materiais ou imateriais, sob o regime de direito privado, de conteúdo econômico e

com caráter reiterado<sup>34</sup>, excetuados os previstos no art. 155, inc. II, da Constituição Federal, que compreendem serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

### 3.1.2. Critério Espacial

Uma vez estabelecido que o critério espacial corresponde ao espaço geográfico em que a lei surtirá os efeitos, torna-se fácil discernir, relativamente ao ISS, qual é o local que sujeitará os contribuintes ali localizados ao imposto em comento, tendo em vista que é um tributo de competência municipal.

Logo, o critério espacial do ISS, ou seja, o local que sofrerá os efeitos do veículo normativo que traz consigo a hipótese e o conseqüente tributário, e ensejará o recolhimento do imposto, é o território municipal em que se encontrar o estabelecimento do prestador de serviço ou, na falta dele, no local de domicílio do prestador, conforme prevê o art. 3º da Lei Complementar, o que implica em dizer que o imposto será devido ao Município que abarcar uma das duas hipóteses citadas, através de exclusão.

No entanto, a fim de evitar erros no recolhimento da espécie tributária, deve-se atentar às exceções previstas nos incs. I a XXV do referido dispositivo, que prevê critérios espaciais diferenciados, a depender da espécie do serviço prestado.

O art. 4º da referida lei por sua vez, considera estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Por fim, em se tratando de empresas com vários estabelecimentos, para os efeitos da incidência de ISS considera-se o local da prestação do serviço, ficando excluídos os demais locais onde se realizam os atos iniciais, preparatórios, convergentes para a consumação do negócio<sup>35</sup>.

Isto posto, conclui-se que o critério espacial do ISS é o território dos Municípios em que se localizar o estabelecimento prestador ou, na falta dele, no local do domicílio do prestador, observadas as exceções previstas pelos incs. do art. 3º da Lei Complementar nº 116/03.

---

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 362.

<sup>35</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2017, p. 260.

### 3.1.3. Critério Temporal

Conforme exposto anteriormente, o critério temporal identifica o momento da ocorrência do evento, e não se relaciona com a data do pagamento, que pode se dar posteriormente.

O critério espacial do ISS consiste no momento em que o serviço é concluído, ou seja, uma vez pronto e acabado pelo prestador, é entregue ao tomador<sup>36</sup>, para fruir de sua utilidade, não se admitindo a mera expectativa da prestação. Enquanto esta não ocorrer, não incidirá o imposto. Assim ensina José Eduardo Soares de Melo:

“ O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços. A celebração do contrato tem seus efeitos limitados às partes envolvidas. Para que ocorra a incidência do tributo, não se considera a celebração do contrato, o pagamento ou o negócio jurídico, mas a efetiva prestação de serviço, pouco importando que a legislação se refira simplesmente à ‘prestação de serviços’, e não à ‘efetiva prestação de serviços’<sup>37</sup>.”

Importante destacar que o momento da ocorrência da prestação de serviços é comprovado por meio da emissão da Nota Fiscal, documento hábil e capaz de comprovar que o contribuinte prestou serviços tributáveis pelo ISS<sup>38</sup> e, portanto, obrigado a recolher o imposto.

Por outro lado, a ocorrência do fato gerador (do momento da prestação de um serviço), além de não se confundir com o pagamento do imposto, não se confunde com a emissão da Nota Fiscal. Isso porque um prestador pode realizar um dos serviços previstos pela Lista Nexa da Lei Complementar nº 116/03 e não emitir a Nota Fiscal, que posteriormente pode ser apurado pelo Fisco e realizado o lançamento, com previsão de multa, como a Nota Fiscal também pode ser posteriormente cancelada, a pedido do próprio prestador, sob o argumento de que não prestou o serviço, o que acarretará a não incidência do tributo.

Com as palavras de José Antônio Patrocínio:

“(…) podemos conclusivamente afirmar que não incide ISSQN sobre notas fiscais canceladas em razão de inexecução do contrato, ou seja, inoccorrência do fato gerador, que nada mais é do que a inexistência da prestação dos serviços. O Fisco Municipal só pode cobrar ISSQN, em relação a notas fiscais canceladas, se provar que o procedimento adotado pela empresa está eivado de vícios capazes de configurar fraude à legislação tributária”<sup>39</sup>

E, de acordo com José Eduardo Soares de Melo:

“elementos documentais, por si só, não têm nenhuma consonância com a efetivação dos serviços, como é o caso de emissão de recibos (em razão de valores auferidos antecipadamente), e de notas fiscais”<sup>40</sup>

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 362.

<sup>37</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2017, p. 246.

<sup>38</sup> PATROCÍNIO, José Antônio. *ISS – Teoria, Prática e Jurisprudência*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 46.

<sup>39</sup> PATRONÍCIO, José Antônio. Op. cit., p. 47.

<sup>40</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 247.

Desta forma, o critério temporal do ISS é o momento em que prestador efetivamente presta a utilidade ao tomador, não se confundindo com a mera previsão contratual e com a emissão da Nota Fiscal (embora esta seja o documento comprovador da prestação do serviço, pode acabar por não ser emitida ou então cancelada, posteriormente). Tampouco se confunde com o momento do pagamento, pois este pode ou não ocorrer.

#### **3.1.4. Critério Pessoal**

O critério pessoal, presente no conseqüente da regra-matriz de incidência, é formado pelos sujeitos ativo e passivo do tributo, consistentes nos dois polos da relação jurídica tributária, com interesses antagônicos, ligadas perante o direito, para a obtenção de certos objetivos que a ordem jurídica persegue<sup>41</sup>.

A relação jurídica tributária abrange tanto a obrigação principal, referente ao dever de pagar pecúnica, que surge com a ocorrência do fato gerador, conforme prevê o § 1º do art. 3º, quanto a obrigação acessória, definida por Paulo de Barros de Carvalho como deveres instrumentais ou formais.

O art. 119, do Código Tributário Nacional, define o sujeito ativo da relação jurídica tributária a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. Ao analisar o art. 156, inc. III, da Constituição Federal, infere-se competir aos Municípios instituir impostos referentes aos serviços de qualquer natureza. A Lei Complementar nº 116/03, completando a disposição constitucional, prevê que o ISS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tendo em vista que o art. 32, § 1º, da CF/88, dispõe que “*ao Distrito Federal são atribuídas as competências dos Estados e Municípios*”.

A competência tributária dos entes políticos goza das seguintes características: indelegabilidade e intransferibilidade (não podem os entes tributantes delegar e transferir a competência tributária à outra pessoa política) – conquanto possam atribuir a outra pessoa política, ou até mesmo terceiro particular, as tarefas de arrecadar e fiscalizar; incaducabilidade (pela qual a competência tributária dos entes federativos não se esvai com o passar do tempo, ou seja, é imprescritível); facultatividade (os entes podem optar por exercer a competência ou não, ser acarretar a perda do direito de instituir os tributos competentes); inalterabilidade (a competência tributária não pode ter sua matéria alterada pelos entes políticos); e, por fim, irrenunciabilidade (os entes políticos não podem renunciar o sua titularidade de instituir os

---

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 318.

tributos competentes).

De outro lado da relação jurídica, temos o sujeito passivo, ou seja, aquele a quem recairá o dever de pagar tributo ao sujeito ativo, denominado de contribuinte. Contribuinte é a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do tributo<sup>42</sup>.

O art. 5º, da Lei Complementar nº 116/03, prevê que será contribuinte o prestador do serviço. No entanto, em se tratando de pessoas jurídicas, o prestador de serviço não será a pessoa física titular da empresa, mas sim o estabelecimento, conforme definido pelo art. 4º.

Ainda, importante destacar que o dever de pagar o tributo pode recair em pessoa diversa da do contribuinte, porém vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, denominado responsável, cuja responsabilidade pelo pagamento é decorrente de lei, conforme prevê o art. 121, inc. II, do Código Tributário Nacional, e art. 6º, § 2º da Lei Complementar nº 116/03.

Desta forma, conclui-se que o critério pessoal da regra-matriz tributária referente ao ISS consiste, no polo do sujeito ativo, nos Municípios e Distrito Federal, que poderão delegar as tarefas de arrecadação e fiscalização a terceiros, mas nunca a competência tributária, enquanto que, no polo do sujeito passivo, encontramos o contribuinte, considerado como o prestador de serviço, podendo ser pessoa física ou estabelecimento comercial, ou ainda terceiro responsável, indicado expressamente pela lei.

### 3.1.5. Critério Quantitativo

O critério quantitativo indica qual o valor da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, e sua função é definir a dívida tributária. Ele é formado pela base de cálculo e a alíquota, elementos utilizados para calcular a dimensão econômica do tributo.

A base de cálculo, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, é:

“grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserido no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo”<sup>43</sup>

A alíquota, por sua vez:

“Congregada à base de cálculo, dá compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”<sup>44</sup>

<sup>42</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do ISS*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 123.

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 29. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 343.

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 351.

A alíquota refere-se à parte econômica do fato gerador que o Estado toma para si, e pode ser representada como porcentagem ou mesmo em termos monetários, como, por exemplo, R\$ 1,20 (um real e vinte centavos) por metro linear de comprimento, no caso de fabricação de tecidos<sup>45</sup>.

Aplicando tais entendimentos ao ISS, o art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 define que a base de cálculo do referido imposto é o preço do serviço, enquanto que a alíquota máxima, prevista pelo art. 8º, inc. II, é de 5% (cinco por cento), e a mínima é de 2% (dois por cento), conforme o art. 8º-A. De acordo com Sérgio Pinto Martins, “preço” é:

“o número de unidades monetárias que se paga para adquirir determinado bem que está na etapa da circulação econômica. No caso do ISS, o preço do serviço constituiu-se no número de unidades monetárias que se paga para adquirir um bem corpóreo (imaterial): serviço. O preço do serviço é o valor da contraprestação relativa ao fornecimento de trabalho etc.”<sup>46</sup>

Ao se aferir a base de cálculo do ISS, deve-se atentar que nem todos os valores auferidos pelo prestador de serviço devem ser considerados como “preço”. Com as palavras do referido autor:

“o preço do serviço não se confunde com faturamento ou com entradas financeiras. No preço do serviço estão incluídos vários elementos, como o custo do serviço, o lucro, frete, impostos devidos, despesas operacionais, etc. As entradas financeiras dizem respeito a valores que ingressam no caixa da empresa, podendo referir-se a receitas de aplicações financeiras, de aluguéis etc. As receitas financeiras e de aluguéis não se incluem no preço do serviço, por não se confundirem com este último, pois estão incluídas na receita não operacional da empresa. Outras receitas que não decorrentes da prestação de serviços não são tributadas pelo ISS”<sup>47</sup>

Também não devem ser considerados preços do serviço os valores referentes a seguro, juros, multas, indenizações e quaisquer outras verbas de natureza jurídica diversa do preço.

Desta forma, o critério quantativo do ISS é formado pelo preço do produto, devendo-se considerar apenas a remuneração dada pela prestação do serviço, considerado como a base de cálculo, e alíquotas de 2 a 5%, a depender da previsão legislativa para cada tipo de serviço.

## **3.2. Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS**

### **3.2.1. Critério Material**

O ICMS é uma espécie tributária prevista pela Constituição Federal, em seu art. 155, inc. II, que assim prevê:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)  
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

<sup>45</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 29. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 352.

<sup>46</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do ISS*. 10. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 129.

<sup>47</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Op. cit., p. 130.

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior;  
(...)"

Restou-se suficientemente explicado que o critério material da regra matriz de incidência é um composto por uma ação ou estado, junto com um complemento.

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se extrair duas ações: “realizar”, cujo complemento é “operações relativas à circulação de mercadorias”, e “prestar”, que possui dois complementos, quais sejam, “serviços de transporte interestadual e intermunicipal” e serviços “de comunicação”, ainda que se iniciem no exterior.

Quanto ao conceito de “operação”, Daniela de Andrade Braghetta cita as importantes lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

“Entendem Geraldo Ataliba e Cléber Giardino que o sentido dado ao termo ‘operação’ vincula a interpretação de circulação. Somente aquilo que possa ser considerado juridicamente como operação pode dar sentido ao que pretendeu a Constituição com circulação. Assim, o que se tributa são as operações; circulação e mercadorias são termos com o papel de qualificar a operação tributada”<sup>48</sup>

Kiyoshi Harada explica que “operações relativas à circulação de mercadorias” consistem sempre em uma circulação jurídica, ou seja, uma operação que implica transferência de propriedade ou de posse. Deste modo, irrelevante é a saída física da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, se ela não possuir caráter mercantil<sup>49</sup>. Ainda de acordo com o referido autor:

“Circulação de algo objeto de comércio (mercadoria) só pode ser aquela que implica transferência de sua propriedade ou posse. Dizer que uma mercadoria circula quando se desloca de um lugar para outro de um estabelecimento comercial ou industrial do mesmo titular é o mesmo que afirmar que o dinheiro circula quando alguém muda esse dinheiro do bolso esquerdo para o seu bolso direito”<sup>50</sup>

Quanto ao verbo “prestar” e seu complemento “serviços e transporte interestadual e intermunicipal”, não há o que se falar sobre sua definição, eis que as expressões empregadas não abrem espaço para dúvidas quanto à incidência do imposto.

Não obstante, o segundo complemento, “serviços de comunicação”, merece um pouco mais de atenção.

Conforme já exposto no tópico 1.1. (Conceito de Prestação de Serviço) por “prestação de serviço” entende-se um fazer (bem imaterial) para outrem, por meio de uma relação jurídica

<sup>48</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no Comércio Eletrônico À Luz da Teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003, p. 165 e 166.

<sup>49</sup> HARADA, Kiyoshi. *ICMS: Doutrina e Prática*. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2019, p. 17.

<sup>50</sup> HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 18.

de direito privado, em que uma se compromete na obrigação de pagar quantia, gerando assim circulação de riquezas, e a outra se compromete a exercer/realizar a atividade para a qual foi contratada, seja material ou imaterial, não configurando-se como relação de emprego.

Já “comunicação”, por sua vez, é o ato ou efeito de comunicar-se; transmitir e receber mensagens por meio de método e/ou processos convencionados; transmissão de mensagens entre uma fonte e destinatário, ou tainda transmissão de um ponto a outro por meio de sinais em fios ou ondas eletromagnéticas<sup>51</sup>.

Assim, com as palavras de José Eduardo Soares de Melo:

“O significado jurídico de ‘comunicação’ – para fins e efeitos tributários – mantém prévia implicação com a realização do *serviço*, que só tem condição de ser configurado mediante a existência de duas (ou mais) pessoas (físicas ou jurídicas), nas qualidades de prestador e tomador (usuário) do serviço (...). A materialidade (fato gerador) do imposto não ocorre pelo simples ato que torna possível a comunicação (disponibilização de informações), sendo necessária a prestação de serviços de comunicação, em que os sujeitos desta relação negocial (prestador e tomador – devidamente determinados) tenham uma efetiva participação”<sup>52</sup>

Logo, a materialidade da prestação do serviço de comunicação não se revela por um diálogo, seja por telefone ou e-mail, mas na disponibilização de meios para que a comunicação entre duas pessoas ocorra. Dispõe a Lei nº 9.472/97:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Importante salientar o entendimento do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 456.650/PR, no qual firmou o entendimento de que o ICMS não incide nos serviços provedores de acesso à internet, uma vez que não necessitam de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o art. 21, XI, da Constituição Federal, muito menos fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, se caracterizando um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações. Sua natureza é a de Serviço de Valor Adicionado, previsto pelo art. 61 da Lei 9.472/97, pois acrescenta informações através das telecomunicações, já que somente ocorre através das

<sup>51</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 13. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2017, p. 116.

<sup>52</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 118 e 119.

chamadas linhas telefônicas, sem as quais é impossível obter acesso à internet.

Em suma, o critério material do ICMS é composto de dois verbos: “realizar” e “prestar”. O verbo “realizar” vem acompanhado do complemento “operações de circulação de mercadorias”, e a junção dos dois prevê a hipótese de incidência do imposto nos casos em que é realizado um negócio jurídico, ensejador da transmissão da disponibilidade jurídica da mercadoria, podendo ser a propriedade ou a posse.

Já o verbo “prestar” possui dois complementos. Quanto ao complemento “serviços de transportes interestaduais e intermunicipais”, a sua análise não interessa para o presente estudo, mormente porque não há dificuldades para entender sua abrangência.

Quanto ao complemento “serviços de comunicação”, este se revela pelo ato de oferecer condições e os meios para que a comunicação se efetive, com caráter mercantil, mas não ao ato de se comunicar. Em outras palavras, a materialidade não consiste no envio de uma informação, mas sim na disponibilização de instrumentos, materiais ou imateriais, para que o envio dessa informação se consuma no mundo dos fatos.

### **3.2.2. Critério Espacial**

Conforme já exposto anteriormente, o critério espacial consiste no local em que o fato deve ocorrer, a fim de se submeter à legislação pertinente e, então ser passível da tributação prevista em lei.

O art. 155, inc. II, da Constituição Federal, é claro ao atribuir aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, tendo em vista que, ao último, são atribuídas não só as competências relativas aos Estados, como também aos Municípios.

Desta forma, tem-se que, para cada Estado, haverá uma legislação de ICMS diferente, assim como, para cada Município, haverá uma legislação de ISS própria. Assim, o espaço geográfico que sofrerá a incidência da regra-matriz de incidência tributária do ICMS será o espaço de cada ente estadual, ou o espaço do Distrito Federal, sob a égide de suas respectivas leis.

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, prevê, no art. 11, uma série de locais que deverão observados para efeito de incidência do ICMS.

Percebe-se, de uma maneira mais precisa, que o espaço geográfico que sofrerá os efeitos da incidência da regra-matriz de direito tributário será, preferencialmente, o Estado em que se encontrar o estabelecimento realizador da operação de circulação de mercadorias e/ou prestador de serviços de comunicação – as duas materialidades que interessam ao presente estudo.

Sobre o conceito de estabelecimento, entende-se o complexo de bens, materiais ou imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para exploração de determinada atividade mercantil<sup>53</sup>.

Assim, conclui-se que o critério espacial do ICMS é o espaço geográfico estadual ou do Distrito Federal em que se localiza o estabelecimento realizados das operações de circulação de mercadoria ou prestador dos serviços de comunicação.

### 3.2.3. Critério Temporal

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, o critério temporal é o elemento da regramatrix que indica o preciso instante da ocorrência do fato descrito, fazendo surgir o liame jurídico entre devedor e credor, em função do pagamento da prestação pecuniária<sup>54</sup>.

Aplicando esse raciocínio ao ICMS, dois são os momentos da ocorrência que interessam para este estudo.

O primeiro deles é o momento em que ocorre a circulação jurídica da mercadoria, ou seja, a transmissão da sua propriedade, ainda que não haja a circulação física. Isso porque, conforme já visto, o mero deslocamento físico não é suficiente para atrair a hipótese de incidência do tributo em questão, devendo haver a realização de um negócio jurídico.

José Eduardo Soares de Melo cita as palavras de Arnaldo Wald:

“Não se deve confundir nem identificar a circulação econômica com a saída física, o transporte dentro da mesma empresa mediante a remessa de armazém a filial ou de um para outro estabelecimento da firma, como a transferência de bens para terceiros, pois somente ocorre a circulação quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para outro, qualquer que seja a motivação jurídica”<sup>55</sup>

Assim, uma vez consumada a saída da mercadoria, ou seja, sua circulação jurídica, incide o ICMS sobre a operação relativa, de modo que a sua entrega constitui elemento fundamental para a plena caracterização do fato gerador<sup>56</sup>.

O segundo momento em que se considerará ocorrido o fato gerador é o momento da disponibilização dos meios e instrumentos para possibilitar a comunicação. Assim explica Kyoshi Harada:

“não se confunde a prestação de um serviço de comunicação, objeto de tributação pelo ICMS, com o ato de estabelecer uma comunicação que está fora do campo de incidência de qualquer imposto, ICMS ou ISS, porque essa comunicação não se reveste de caráter mercantil. Comunicar-se por telefone, por *e-mail* ou verbalmente não gera efeito tributário algum. Fazer comunicação é bem diferente de prestar serviço

<sup>53</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 13. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2017, p. 23.

<sup>54</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 286.

<sup>55</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 27.

<sup>56</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 22.

de comunicação. Na comunicação telefônica entre duas pessoas não há prestação do serviço de comunicação, isto é, não há um prestador de serviço e um tomador de serviço que caracterizam o serviço tributável”<sup>57</sup>

Isto posto, uma vez bem definido o significado da materialidade “prestação de serviços de comunicação”, o critério temporal da regra-mariz de incidência consistirá no momento em que a disponibilização dos meios e instrumentos para fornecimento de informação ocorrer, ou seja, não no momento em que houver a comunicação, mas sim no momento em que se consumar as atividades possibilitadoras da comunicação.

Utilizando o exemplo dado por Kiyoshi Harada, o momento em se consumar a prestação de serviços de comunicação será o momento em que a empresa de telefonia, concessionária do serviço pela União, fornecer ao indivíduo uma linha telefônica, que será o meio por ele utilizado para realizar comunicações com outras pessoas.

### **3.2.4. Critério Pessoal**

Como já visto, o critério pessoal é formado pelos sujeitos que compõe a relação jurídica tributária, que tem por objeto o pagamento de prestação pecuniária compulsória. De um lado, há o sujeito ativo, que possui competência para instituir e, portanto, cobrar o tributo, podendo delegar o poder de fiscalizar e arrecadar a terceiros. De outro lado, há o sujeito passivo, denominado contribuinte, indicado pela lei, possuidor de relação direta com o fato gerador da obrigação, ou terceiro que possua vínculo com o fato gerador, também indicado pela lei, denominado como responsável.

Uma vez definido pela Constituição Federal, em seu art. 155, inc. II, que cabe aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, sendo o critério geográfico o Estado em que se localizar o estabelecimento operador de circulação de mercadorias ou prestador de serviços de comunicação, torna-se fácil perceber que o sujeito ativo da relação jurídica tributária, quanto ao tributo em comento, são os próprios Estados ou o Distrito Federal.

Quanto ao sujeito passivo, o art. 4º da Lei Complementar 87/96, dispõe:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Para o presente estudo, interessa-nos ater ao conceito de que será contribuinte os operadores de circulação de mercadorias, bem como os prestadores de serviços de

<sup>57</sup> HARADA, Kiyoshi. *ICMS: Doutrina e Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 31.

comunicação.

Não obstante, deve-se ressaltar que os armazéns gerais são neutros com relação à incidência do ICMS, pois não realizam operações de compra e venda. Logo, a circulação da mercadoria que sai desse local com destino à outro, em virtude de transferência de titularidade, deverá imputar o tributo ao estabelecimento que realizou, como vendedor, o negócio jurídico.

Como uma última observação ao critério pessoal, deve-se observar a Emenda Constitucional nº 87/2015, que modificou os incisos VII e VIII do § 2º do art. 115, e acrescentou o art. 99 ao Ato das Disposições Transitórias, de modo que, até o ano de 2018, nos casos em que a circulação de mercadorias destinava-se a consumidor final localizado em outro Estado que o do comerciante, deveria ser recolhido ICMS não só para o Estado de origem como também para o Estado de destino, sendo este, porém, calculado com a diferença de alíquota, praticada internamente no Estado de destino. Essa responsabilidade era atribuída ao destinatário, quando contribuinte, ou seja, explorador de atividade mercantil, ou ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Não obstante, a partir do ano de 2019, não há mais que se falar em partilha do recolhimento, de modo que o imposto apurado será calculado a partir da diferença de alíquota, devido tão somente ao Estado de destino.

### **3.2.5. Critério Quantitativo**

Para finalizar o estudo da regra-matriz de incidência do ICMS, cumpre-nos analisar o critério quantitativo da norma jurídica, que consiste na definição dos elementos a serem utilizados para se calcular o montante devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, quais sejam, base de cálculo e alíquota.

O art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, define, em seu art. 13, inc. I, que a base de cálculo do ICMS, relativamente à circulação de mercadorias, será o valor da operação. Em outras palavras, a grandeza instituída será o preço da venda da mercadoria, incluindo-se, de acordo com o § 1º, o montante do próprio imposto, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, e o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Kiyoshi Harada traz a crítica realizada por Eduardo Marcial Ferreira Jardim, ao § 1º do art. 13:

“(…) a base de cálculo do ICMS é integrada pelo próprio imposto, donde resta evidenciado que o legislador subconstitucional ultrapassou as fronteiras de sua competência, máxime porque a referida grandeza que representa o valor tributável não

poderia expressar um valor superior ao da coisa, do fato ou da conduta suscetível de incidência, pois falece de poderes para tanto, obviamente. A observação é aplicável a qualquer gravame, na medida em que a base de cálculo a ser adotada pelo legislador poderá ser de zero até o limite representado pelo objeto da tributação, nunca acima desse paradigma, asserto, aliás, de clareza solar”<sup>58</sup>

Importante salientar que, de acordo com art. 2º, inc. I, do art. 155, da CF/88, o ICMS é um imposto não-cumulativo, ou seja, compensa-se o que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

O termo “cobrado” significando o valor total do tributo que seria devido, diferentemente do termo “pago”, que significa o que foi efetivamente pago. O requisito para que o ICMS seja considerado cobrado na operação anterior é a escrituração dos créditos e a existência de um débito a ser quitado perante o Fisco, a fim de possibilitar um encontro de contas.

Quanto à alíquota, o art. 155, em seu § 2º, inc. IV, prevê que o Senado Federal, por meio de resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada por pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. É facultado ao Senado Federal, também, estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, conforme estabelece o inc. V.

Por outro lado, a Emenda Constitucional nº 33/01 introduziu o § 4º ao referido dispositivo, revelando-se totalmente inconstitucional, por suprimir a competência privativa do Senado Federal prevista pelo § 2º do mesmo dispositivo, bem como a competência das unidades federativas relativamente à normal fixação das alíquotas internas. Com isso, ao suprimir a competência do Poder Legislativo, viola também a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, inc. I, o qual veda a proposta de emenda tendente a abolir a separação dos poderes e a forma federativa do Estado<sup>59</sup>.

Feitas as críticas pertinentes, conclui-se, em suma, que o critério quantitativo do ICMS é formado, em sua base de cálculo, pelo valor da operação, incluindo-se o montante do próprio imposto, seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, descontos concedidos sob condição e frete, enquanto que a alíquota será definida por cada Estado-Membro e pelo Distrito Federal.

<sup>58</sup> HARADA, Kyoshi. *ICMS: Doutrina e Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, p. 163 e 164.

<sup>59</sup> MELO, José Eduardo Soares de. José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 13. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2017, p. 227.

#### 4. Conceito de *Software*

Estabelecidos os conceitos de serviço e mercadoria, bem como as regras-matrizes de incidência do ISS e do ICMS, cumpre-nos agora estudar as atividades realizadas no mundo dos fatos, a fim de identificar em qual tipo devem ser consideradas, se serviço ou mercadoria, bem como a qual tributo estarão sujeitas.

Interessante é a definição feita pelo próprio Bill Gates sobre o *software*: “*It is a comprehensive set of rules a machine can be given to ‘instruct’ it how to perform particular tasks*”. Ou seja, são regras dadas a uma máquina, que a instrui como realizar determinadas tarefas. Com as palavras de Gustavo Lian Haddad e Vinícius Nogueira:

“*Software*, assim, é um grupo de instruções lógico-matemáticas que devem ser seguidas em ordem fixa (algoritmos) e que, se dadas especificamente a um computador, permitem-se calcular a solução (*output*) para um determinado problema (*input*)”<sup>60</sup>

Abraçando tal premissa, qual seja, conjunto de regras lógico-matemáticas que constituem algoritmos a ser seguido por um computador, a fim de criar uma solução para um problema, a Lei nº 9.609/98, também conhecida como Lei do *Software*, assim o definiu no art. 1º:

Art. 1º. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Da leitura do dispositivo transcrito, pode-se inferir, de acordo com João Victor Guedes Santos e Camila Caçador Xavier, que o *software* é um bem incorpóreo dissociado do suporte físico que o contém<sup>61</sup>.

Gustavo Lian Haddad e Vinícius Nogueira<sup>62</sup> ensinam que, a depender da operacionalidade, o *software* pode ser classificado em três categorias:

- a) *Firmware*: representantes da forma mais básica e elementar de programação, são instruções gravadas no próprio *chip* do computador e fornecem instruções para o funcionamento do computador, servindo de base para que possa receber outros programas. Esta espécie de *software* se presta apenas à leitura de memória, e não

<sup>60</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. *As operações internacionais envolvendo software e o imposto de renda*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 59.

<sup>61</sup> SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. *A Tributação pelo ISS e pelo ICMS das Operações com Software*. In: Op. cit., p. 398.

<sup>62</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. cit., p. 60.

costuma ser objeto de negociação em separado do *hardware* (parte física do computador);

- b) Sistemas operacionais: gerenciam o funcionamento da máquina, permitindo a comunicação geral entre ela e seu operador e alocando seus recursos físicos, permitindo que as instruções de programas aplicativos sejam recebidas e executadas;
- c) Programas aplicativos: executam tarefas específicas, a fim de solucionar os problemas do computador.

Inicialmente, o *software* era comercializado por meio de suportes físicos, como CD e DVD, e essa sua versão era denominada como *Software as a Product (SaaP)*. Isso porque, tendo em vista o formato material que tomava, era então colocado à disposição nas prateleiras das lojas físicas e, a partir do desenvolvimento do comércio eletrônico, em estabelecimentos virtuais, pelos quais o usuário acessava o *site* e escolhia qual o *software* existente no catálogo da loja que gostaria de adquirir. Essa modalidade, posteriormente, veio a ser conhecida como “*software de prateleira*”<sup>63</sup>, também denominada *standart*.

Importante frisar que o *software*, embora possa ser adquirido em formato padronizado, também admite a modalidade “por encomenda”, pela qual é desenvolvido para fins específicos de um determinado cliente, ou pode ser simplesmente um “*software standart adaptado*”, consistente em um formato padronizado com alterações pontuais para atender às necessidades de específicos clientes<sup>64</sup>.

Não obstante, a obtenção de *softwares* pelo formato físico passou a ser, gradativamente, substituída por outra forma, denominada *cloud computing*. Com as palavras de Luis Flávio Neto e Giácomo Paro:

“Em um passado não tão distante, pessoas físicas e empresas buscavam máquinas com alta capacidade de armazenamento e processamento de dados, com vistas a permitir a manutenção e utilização em seus dados e *software*. Atualmente, contudo, há uma tendência cada vez maior pela terceirização dessa capacidade de armazenamento, com um substancial redimensionamento do espaço físico demandado, bem como a dispensa da aquisição de equipamentos que rapidamente se tornam obsoletos e cuja atualização demandaria periódica paralização das atividades. O *cloud computing* surge como uma alternativa ou mesmo como uma evolução às formas tradicionais de

<sup>63</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. *O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 714.

<sup>64</sup> MARTINS, Raphael de Campos; RECTOR, Matheus Augusto Feraz. *Aspectos tributários do download de software: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015*. In: Op. cit., p. 450.

armazenamento, acesso e desenvolvimento de *software* e dados”<sup>65</sup>

Rodrigo de Freitas e Bruno Akio Oyamada trazem a definição de *cloud computing* feita por Patrícia Peck Pinheiro:

“*Cloud computing* (computação em nuvem) é um modelo de disponibilização de *softwares* e de infraestruturas de processamento e armazenamento de dados por meio uma rede (Internet). O princípio da nuvem de virtualização total e de máxima disponibilidade de dados, sendo irrelevante o local de acesso e o dispositivo utilizado. Ou seja, desafia o modelo jurídico atual ainda baseado em fronteiras físicas”<sup>66</sup>

Importante é a introdução ao conceito de *cloud computing* pois, por ser o principal modelo de disponibilização, por meio dele o *software* pode assumir diversas operações na sua modalidade de sistema operacional, diversas do *SaaP*, dentre as quais as mais importantes são, ainda de acordo com os autores citados:

- a) *Software as a Service (SaaS)*: consiste na disponibilização de *softwares* em um ambiente virtual, o que possibilita seu acesso pelo usuário em diferentes suportes físicos, sem necessidade de servidores ou sistemas operacionais. A título de exemplo, há o *G Suit*, oferecido pelo Google, pelo qual o usuário paga um valor mensal para ter acesso a diferentes *softwares* em um ambiente virtual, como e-mail, videoconferência, chamada de voz, documentos, armazenamento na nuvem, etc;
- b) *Platform as a Service (PaaS)*: trata-se de uma plataforma de computação, disponibilizada em ambiente virtual, que permite o desenvolvimento e implemento de programas e aplicativos. Embora o usuário não gerencie a infraestrutura, ele controla as aplicações e configurações do ambiente. Como exemplo, há o Microsoft Azure, que fornece várias utilidades por meio da computação em nuvem, de modo a criar, implementar e gerenciar aplicativos na rede global de *datacenter* da Microsoft. Por meio desse *software*, pode-se instalar o sistema operacional e os aplicativos por toda uma plataforma disponibilizada por meio digital, substituindo assim a estrutura física do próprio *hardware* e servidor;
- c) *Infrastructure as a Service (IaaS)*: este *software* disponibiliza ao usuário uma infraestrutura, em ambiente virtual, para armazenamento de dados, de acordo com

---

<sup>65</sup> NETO, Luís Flávio; PARO, Giácomo. *Com a cabeça nas nuvens e o pé no chão? A tributação internacional da renda no ambiente de cloud computing*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 100.

<sup>66</sup> FREITAS, Rodrigo de. OYAMADA, Bruno Akio. *Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS*. In: Op. cit., p. 376 e 377.

a necessidade de utilização. Grande exemplo é o Dropbox, que permite ao usuário o acesso e armazenamento de documentos, em diferentes suportes físicos, seja por telefone, *tablet* ou computador.

Deste modo, conclui-se que o *software* é um conjunto de regras lógico-matemáticas, denominadas algoritmos, dadas a um computador para criar uma solução para um problema, previsto no art. 1º, da Lei nº 9.609/98, disponibilizado em formato físico ou eletrônico, podendo apresentar, nesta última modalidade, diferentes performances.

Em suma, o *software* pode assumir diversos formatos e espécies. A depender de sua finalidade, pode se classificar como *firmware*, sistema operacional ou programa aplicativo. Inicialmente, era disponibilizado por meio de suporte físico, adquirindo assim a denominação *Software as a Product (SaaS)*, que se desdobrou em *standart (softwares padronizados)*, por encomenda ou adaptado. Entretanto, com o avanço da tecnologia, a forma física perdeu espaço para o *cloud computing*, que permitiu ao *software* na modalidade sistema operacional adquirir novas facetas, dentre elas *Software as a Service (SaaS)*, *Platform as a Service (PaaS)* e *Infrastructure as a Service (IaaS)*.

Uma vez delimitado o conceito e estabelecidos os diversos formatos em que pode se apresentar, importante é analisar como que o *software* é disponibilizado no meio do mercado nacional.

#### 4.1. Da Propriedade Intelectual e da Licença de Uso

Conforme já abordado brevemente no tópico anterior, o modo de aquisição do *software* passou por profundas mudanças, partindo do suporte físico para o *cloud computing*, o que acabou por repercutiu no surgimento de diferentes modalidades de operações que desempenha.

Não obstante, de acordo com Gustavo Lian Haddad e Vinícius Nogueira:

“independentemente da forma como é desenvolvido e ds objetivos do criador com o seu desenvolvimento (...), todo e qualquer *software* é tratado pela legislação brasileira – e por grande parte da legislação internacional – como propriedade intelectual sujeita ao regime jurídico dos direitos autorais”<sup>67</sup>

A Organização Mundial da Propriedade Intelectual define como propriedade

---

<sup>67</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. *As operações internacionais envolvendo software e o imposto de renda*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 62 e 63.

intelectual, dentre outras espécies, a soma dos direitos relativos às obras literárias, artísticas e científicas, e entende que os programas de computador estariam abarcados por esse conceito:

“Computer programs are a good example of a type of work not included in the list in the Berne Convention, but that now qualifies as a production in the literary, scientific and artistic domain within the meaning of Article 2. Computer programs are protected under the copyright laws of a number of countries as well as under the WIPO Copyright Treaty (WCT) (1996)”<sup>68</sup>

A legislação brasileira, ao aderir a esse entendimento, afirma no art. 2º, da Lei nº 9.609/98, conhecida como Lei da Propriedade Intelectual, que o regime de proteção à propriedade intelectual do programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observados os termos da referida lei.

Em perfeita consonância com o dispositivo supracitado, a Lei do Direito Autoral, de nº 9.610/98, estabelece, em seu art. 7º, inc. XII, que são obras intelectuais protegidas as criações de espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que invente no futuro, tais como os programas de computador.

Por outro lado, o art. 3º, da Lei do Direito Autoral, estabelece que as referidas obras consideram-se bens móveis, e, no seu art. 49, estabelece que poderão ser total ou parcialmente transferidos por meio de, dentre outras maneiras admitidas em Direito, licenciamento.

No entanto, e seguindo esse raciocínio, a Lei da Propriedade Intelectual prevê, no art. 9º, que o uso de programa de computador no Brasil será objeto, tão somente, de contrato de licença, que prevê os termos e condições de utilização, como prazo e proibição de modificações.

Ainda com as palavras de Gustavo Lian Haddad e Vinícius Nogueira:

“A cessão do direito de uso é conferida pelo desenvolvedor ao usuário por meio da disponibilização de uma cópia do *software* combinada com uma licença de uso. Dessa forma, o que se negocia não são direitos de propriedade sobre o *software* mas apenas suas utilidades, que são disponibilizadas por meio da entrega de uma cópia em meio físico contendo uma reprodução da obra ou por meio de *download*. Nesse tipo de licença, o usuário pode adquirir cópia do *software*, ou, ainda, para uso por período definido de tempo, podendo ser renovada a sua licença após o transcurso do tempo definido no contrato”<sup>69</sup>

Ocorre que a licença de uso pode assumir diferentes nuances em cada tipo de operação de *software*.

Com relação ao *Software as a Product*, independentemente da sua forma *standart*, por

<sup>68</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. *As operações internacionais envolvendo software e o imposto de renda*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 63.

<sup>69</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. cit., p. 75.

encomenda ou adaptado, tendo em vista que sua disponibilização se dá de modo físico, o contrato de licença de uso se dá mediante um contrato de adesão, conhecido como *shrink-wrap agreement*, pelo qual, ao romper a embalagem do *software*, o usuário, automaticamente, consentia com as disposições de uso do programa. No entanto, ao surgir uma nova versão, o usuário deveria de se dirigir a um estabelecimento físico ou virtual e adquiri-lo novamente<sup>70</sup>.

Entretanto, com a popularização do *cloud computing*, o *software*, além de adquirir nova modalidade, também passou a ser obtido por meio do *download*. De acordo com Matheus Carneiro Assunção:

“Os *downloads* por meio da internet possibilitam a reprodução ilimitada e simultânea de bens digitais sem necessidade de entrega de suportes físicos. No entanto, não implicam a transferência dos direitos patrimoniais sobre a obra, disciplinados pelo contrato firmado entre as partes, com fundamento no art. 49 da Lei nº 9.610/98. (...) mesmo nos casos de transferência total de titularidade sobre programas de computador, o que ocorre é um negócio jurídico de cessão de direitos, que não se confunde com uma compra e venda. Esta pode até existir nos casos de alienação envolvendo suportes físicos para o programa, mas não acarreta a transferência de propriedade sobre a criação intelectual. Em regra, o *software* não sofre transferência de domínio, mas simplesmente tem seu uso licenciado pelo titular dos direitos autorais. (...) A licença realiza uma autorização de uso, mas não gera transferência de direitos patrimoniais sobre a obra intelectual”<sup>71</sup>

Com a utilização do *download*, o termo do contrato de adesão do *SaaS* deixou de ser o *shrink-wrap agreement* para ser o *click-wrap agreement*, pelo qual o usuário concorda com as condições e termos de uso geralmente no final da instalação do *software* no *hardware* do dispositivo que está a utilizar, ao clicar no botão “ok”/“eu concordo” em uma caixa de diálogo, criando assim uma conta de usuário ou chave de acesso<sup>72</sup>.

Como exemplo de *SaaS*, podemos citar o pacote *Office Desktop*, da Microsoft, pelo qual os usuários realizam o licenciamento apenas uma única vez, de maneira definitiva<sup>73</sup>.

Importante salientar que o art. 8º, da Lei nº 9.609/98, determina que compete ao comercializador de programa de computação, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações, no território nacional, durante o prazo de validade técnica

<sup>70</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. *O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 714.

<sup>71</sup> ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Tratamento jurídico-tributário do download de software no Brasil*. In: Op. cit., p. 229 e 230.

<sup>72</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS*. In: Op. cit., p. 714.

<sup>73</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. cit., p. 715.

da respectiva versão.

Relativamente ao *Software as a Service (SaaS)*, o usuário que aceita as condições e termos de uso e cria uma conta não precisa realizar novo *download* toda vez que o programa de computador possui uma atualização. Isso porque, quando necessário realizar *updates*, que consistem em atualizações menores e gratuitas, o próprio *software* notifica o usuário, realiza o *download* e instala a nova versão. Já os *upgrades* – grandes atualizações que fulminam em uma nova versão do programa – ensejam a contratação de novas licenças.

Serve-nos de exemplo do pacote *Office 365*, da Microsoft, na qual o programa de computador, instalado e baixado, oferece uma série de aplicativos e recursos via computação em nuvem, por meio de assinatura mensal ou anual que, caso interrompida, torna o conteúdo indisponível.<sup>74</sup>

Quanto às obrigações do fornecedor de *SaaS*, cumpre esclarecer, com as palavras de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

“(…) cabe ao fornecedor do *SaaS*, independentemente da vontade e de ações e de ações do usuário, controlar e implementar serviços de atualizações (*updates*), inserção de novas modalidades e melhorias (*upgrades*), serviços de *backup* (cópias de segurança), serviços de infraestrutura, processamento, hospedagem e armazenamento de dados etc., dentre outros recursos computacionais para a contínua utilização dos aplicativos licenciados a qualquer momento, de qualquer local, pelo consumidor”<sup>75</sup>

Por fim, quanto aos *softwares* na modalidade *Infrastructure as a Service (IaaS)* e *Platform as a Service (PaaS)*, ensina a referida autora que:

“O próprio titular do programa de computador licenciado é quem consome os recursos e as funcionalidades de *cloud computing* fornecidas por desenvolvedores de infraestrutura (*IaaS*) e de plataforma (*PaaS*), a fim de projetar o *software* e licenciá-lo ao usuário final na modalidade *SaaS*. É o desenvolvedor do *SaaS* quem contrata essas ferramentas informáticas da nuvem, ou seja, fora dos computadores locais e pessoais, para assim desenvolver e gerenciar o *software* que irá disponibilizar no mercado por meio de licenças de uso”<sup>76</sup>

Por fim, conclui-se que o *software* é protegido tanto pela Legislação Brasileira quanto pela internacional como um bem móvel imaterial, que produz utilidades para terceiros, classificado como Direito de Propriedade Intelectual e aplicando-se o tratamento conferido aos Direitos Autorais. O *software* não é objeto de compra e venda, mas de licenciamento de uso, pois não se transfere a titularidade, somente se dá autorização para sua utilização.

<sup>74</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 714.

<sup>75</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS*. In: Op. cit., p. 715.

<sup>76</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. cit., p. 715.

O licenciamento de uso, por sua vez, adquiriu diferentes formas de concretização, ao se analisar sob o ponto de vista do *SaaS* em formato físico e em formato digital, por meio de *download*.

Ainda, o *SaaS* se difere do *SaaS*, *IaaS* e *PaaS* não só pela finalidade, mas também pelo modo como cada *software* é disponibilizado ao usuário, eis que, no primeiro, o usuário realiza o *download* apenas uma vez e, para adquirir novas versões, necessita de novo licenciamento. Já, quanto aos demais, o próprio fornecedor do programa se incumbem de fornecer as atualizações necessárias, sejam elas grandes ou pequenas, tendo em vista que o usuário paga um preço mensal ou semanal para usufruto e manutenção do *software*.

#### 4.2. Dos RE nºs 176.626/SP e 199.464/SP e ADI nº 1.945/MT

A discussão acerca da incidência do tributo devido sobre o *software* não é questão tão nova na jurisprudência brasileira, porém continua a ser atual e polêmica, já que os programas de computador têm tomado cada vez mais espaço no dia-a-dia da sociedade e as opiniões sobre o tema se renovam a cada período, sob novos pontos de vista.

O primeiro precedente julgado pelo Supremo Tribunal Federal se deu em 10/11/1998, através do RE nº 176.626/SP. Conquanto o recurso extraordinário não tenha sido conhecido pelo Tribunal, foi estabelecido o entendimento de que mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio, sendo o *software* um produto imaterial, que se aliena com o contrato de licenciamento de uso, fora do campo de incidência do ICMS.

Explicou o Relator Ministro Sepúlveda Pertence, no seu voto, que, independentemente do tipo de *software*, seja *standard*, também denominado como “de prateleira”, seja customizado, produzido a pedido de um determinado cliente, a aquisição do exemplar não se confunde com a cessão do direito de uso. Sendo o programa de computador reduzido a bem incorpóreo, não se cuidando de mercadoria, não seria possível a cobrança do ICMS sobre a aquisição. No entanto, consignou:

“O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa” (destaques no original)

Assim ficou o acórdão ementado:

“EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual ‘não foram opostos embargos declaratórios’. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE:

questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (‘software’): tratamento tributário: distinção necessária. **Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’ — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado ‘software de prateleira’ (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio”** (STF, RE 176.626, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJe 11/12/1998) (grifo nosso).

Poucos meses depois, veio à tona o julgamento do RE nº 199.464, em 02/03/1999, que, complementando o entendimento firmado no recurso anterior, reconheceu a incidência do ICMS apenas no tocante às vendas de *software* por meio de mídias físicas, mencionando, inclusive, a diferenciação feita no RE nº 176.626/SP:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. **No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado ‘de prateleira’, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido”** (STF, RE 199.464, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJe 30/04/1999) (grifo nosso)

Sendo assim, a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, até meados de 2010, era a incidência de ICMS na comercialização de *softwares* consubstanciados em suportes físicos, ou seja, de prateleira, como, por exemplo, CDs, *pen drives* e disquetes.

Ocorre que, com a concessão parcial da liminar da ADI 1.945/MT, em 26/05/2010, houve uma mudança de paradigmas na situação jurídica anteriormente firmada, permitindo, assim, a incidência de ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, ao negar a suspensão do art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, da Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso.

Explicou o Relator Ministro Nelson Jobim, ao exarar seu voto:

“A questão, portanto, é saber se o ICMS pode ser cobrado pelo licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. O argumento da atual posição do Tribunal é de que não se trata de bem corpóreo ou mercadoria no sentido estrito e, por isso, não pode ser objeto da incidência do ICMS. Por outro lado, o Tribunal já confirmou a posição de que o ICMS incide sobre a venda de softwares de prateleira, ou seja, os programas de computador adquiridos materialmente ou por meio de embalagem vendida no mercado varejista. **A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual? A resposta, para mim, é afirmativa.** (...) Existem,

basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa. Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador. **Entretanto, a revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um ‘mundo digital’.** A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de músicas e vídeos, e aquisição de programas de computador nesse ambiente digital. Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade, **ligagem matemática binária**” (grifo nosso)

Assim ficou o acórdão ementado:

*“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de fumus boni iuris. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre ‘prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio’ (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação ‘iniciado fora do território mato-grossense’ (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. **8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.** 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso” (STF, ADI 1945 MC/MT, Rel. Min. OCTAVIO GALOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe 11/03/2011).*

Desta forma, ao analisar a evolução da jurisprudência perante o STF, pode-se constatar, de acordo com Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que os conceitos tradicionais de “mercadoria” e “serviço” já não eram mais suficientes para delimitar a competência tributária dos Estados e Municípios, o que demandou uma reformulação conceitual, de acordo com os novos tipos de atividades que são desenvolvidas no

mundo atual, para possibilitar o melhor enquadramento tributário, sem violação de ditames constitucionais<sup>77</sup>.

#### 4.3. Da Instauração do Conflito de Competência e dos Convênios CONFAZ nºs 181/2015 e 106/2017

O CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária é um órgão administrativo colegiado, formado pelos Secretários da Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro do Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS<sup>78</sup>.

De acordo com Carlos Otávio Ferreira de Almeida e Lucas Bevilacqua:

“Dado o caráter eminentemente nacional do ICMS, o CONFAZ foi concebido como órgão suprafederativo, integrado por representantes do DF e dos Estados, administrativamente integrado ao Ministério da Fazenda, que se reúne regularmente com o objetivo de harmonizar as diversas políticas fiscais de seus integrantes. Essa tarefa harmonizadora se instrumentaliza por meio de convênios e protocolos que, respectivamente, promovem a autorização para concessão de incentivos fiscais e a uniformização de práticas fiscalizatórias”<sup>79</sup>

Conquanto Estados e Municípios há muito tempo já vinham brigando por espaço na tributação de *softwares* e *downloads*, como se viu a exemplo no Poder Judiciário, fato é que o conflito tributário se acentuou com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, que veio justamente para cumprir com um de seus papéis, que é o de dirimir conflitos de competências.

Isso porque referida Lei Complementar determinou a incidência do ISS sobre o licenciamento de *software*, porém não quiseram os Estados se curvar à nova disposição. Como exemplo, o Governo do Estado de São Paulo publicou o Decreto nº 51.619/2007, que dispunha a incidência do ICMS nas operações realizada com programas de computador, personalizados ou não, calculadas sobre o dobro do valor de sua mídia, sendo que, de acordo com os itens 1.04 e 1.05, da Lei Complementar nº 116/2003, as referidas operações já não estavam sujeitas ao ICMS, mas sim ao ISS. Posteriormente, o Decreto foi revogado pelo de nº 61.522, que, além de introduzir novo cálculo específico, permitiu ao Estado Paulista tributar não só o suporte físico, como também os *softwares* em si<sup>80</sup>.

<sup>77</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. *O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 338.

<sup>78</sup> CONFAZ. **Fazenda Nacional**, São Paulo, 24 de agosto de 2019. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/CONFAZ>> Acesso em: 24/08/2019.

<sup>79</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de Almeida; BEVILACQUA, Lucas. *ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica*. In: Op. cit., p. 348 e 349.

<sup>80</sup> BARROS, Maurício. *Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS*. In:

Tendo em vista o temerário panorama, vários Estados se reuniram, entre eles, o de São Paulo, e foi editado o Convênio CONFAZ nº 181/2015, o qual permitia redução na base de cálculo do ICMS nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, adaptados ou não, adquiridos por meio de suporte físico ou transferência eletrônica de dados, caindo assim em inconstitucionalidade ao criar nova hipótese de incidência do imposto, não obstante o disposto na Lei Complementar nº 116/2003<sup>81</sup>.

Assim previa o Convênio CONFAZ nº 181/2015:

**“Cláusula primeira** Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.

**Cláusula segunda** O benefício previsto neste convênio será utilizado opcionalmente pelo contribuinte em substituição à sistemática normal de tributação, sendo vedada à apropriação de quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

**Cláusula terceira** Ficam as unidades federadas referidas na cláusula primeira autorizadas a não exigir, total ou parcialmente, os débitos fiscais do ICMS, lançados ou não, inclusive juros e multas, relacionados com as operações previstas na cláusula primeira, ocorridas até a data de início da vigência deste convênio.

Parágrafo único. A não exigência de que trata esta cláusula:

I - não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já pagas;

II - observará as condições estabelecidas na legislação estadual.

**Cláusula quarta** Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016” (destaques no original)”

Acirrando ainda mais a competição, posteriormente foi publicada a Lei Complementar nº 157/2016, que passou a prever a incidência do ISS nas operações de “processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos e congêneres”, bem como “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio de internet por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)”<sup>82</sup>, atividade esta também conhecida como *streaming*.

---

FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 367.

<sup>81</sup> BARROS, Maurício. *Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS*. In: Op. cit., p. 367.

<sup>82</sup> BARROS, Maurício. Op. cit., p. 369.

No entanto, em outubro de 2017 foi editado o Convênio CONFAZ nº 106/2017, que trouxe regras gerais para a cobrança de ICMS nas operações elencadas pelo Convênio 181/2015, confirmando tais incidências, além de demonstrar a intenção dos Estados de tributar, especialmente, o *streaming*<sup>83</sup>. Ainda, o Convênio nº 106 vai muito mais longe, invadindo matérias reservadas apenas à lei complementar para dispor, como definição de locais de recolhimento e atribuição de responsabilidade tributária.

Novamente com as palavras de Maurício Barros:

“(...) o Convênio revela uma enorme afronta do Confaz ao Congresso Nacional, ante a insistência dos Estados de tributar operações que já foram definidas, pelo parlamento brasileiro, como não sujeitas ao ICMS. Além disso, ao definir contribuintes, momento de incidência e outras regras gerais para a cobrança, o Convênio abre caminho para que Estados que vinham suspendendo cobrança, tal como São Paulo, passem a exigir imposto”<sup>84</sup>

Conquanto a disputa entre Estado e Municípios esteja acirrada, fato é que, conforme demonstrado, o STF modificou seu entendimento em 2010, passando a entender que também incide ICMS sobre transferência eletrônica de *softwares*, não somente na aquisição por meio físico, sob a justificativa de que a mercadoria, atualmente, não pode ser considerada apenas como bem corpóreo, mas também incorpóreo, mesmo diante da plena vigência da Lei Complementar nº 116/03.

No entanto, a posição mais recente adotada pelo STF se deu em fase de liminar, motivo pelo qual deve-se aguardar o final julgamento da ADI nº 1.945/MT para averiguar se o Tribunal Superior não altera, mais uma vez, seu entendimento, tendo passado vários anos desde a decisão.

Ainda, o Convênio CONFAZ nº 106/2017 extrapola limites constitucionais, pois, como se não bastasse a intenção dos Estados em tributar os serviços de *streaming*, previstos expressamente em Lei Complementar de competência municipal, adentra em matérias referentes à delimitação do poder de tributar dos entes federativos, reservada apenas à Lei Complementar dispor, de modo que o atual paradigma sobre a tributação de *download* de *softwares* e *streaming* exige soluções urgentes.

---

<sup>83</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de Almeida; BEVILACQUA, Lucas. *ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica*. In: Op. cit., p. 341.

<sup>84</sup> BARROS, Maurício. *Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 369.

## 5. Conceito de *Streaming*

Sérgio Pinto Martins conceitua *streaming* como:

“uma forma de transmissão de som e imagem, por áudio ou vídeo por intermédio de uma rede qualquer de computadores, sem a necessidade de efetuar *downloads* do que está se vendo e/ou ouvindo. A máquina recebe as informações ao mesmo tempo em que as repassa ao usuário. *Stream* é fluxo, corrente. *Streaming* é a transmissão de um certo conteúdo”<sup>85</sup>

Já Alberto Macedo traz a seguinte definição:

“*Streaming* é uma tecnologia de transmissão de áudio e/ou vídeo pela internet, a qual permite que a transmissão de áudio e vídeo seja realizada sem a necessidade de se fazer o *download* de todo o conteúdo a ser transmitido antes de se ouvir a música ou assistir ao vídeo”<sup>86</sup>

Por fim, José Eduardo Soares de Melo ensina:

“*Streaming* (fluxo de mídia) é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados”<sup>87</sup>

Merece menção, ainda, a definição realizada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.559.264/RJ, de relatoria do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, em 08/02/17:

“(…) 2. *Streaming* é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados. 3. O *streaming* é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o *simulcasting* e o *webcasting*. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução. (...)”

Diante de todos os conceitos colacionados, conclui-se que *streaming* é transmissão de dados de forma contínua, que podem ser visuais ou auditivos, sem que seja necessário ao usuário baixar o arquivo em seu dispositivo, bastando a conexão pela *internet* para a recepção das informações.

Conforme o relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva explanou, o *streaming* é gênero que se subdivide em duas espécies, já mencionadas na decisão acima colacionada:

<sup>85</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do ISS*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2017, p. 201.

<sup>86</sup> MACEDO, Alberto. *Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 514.

<sup>87</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudios e textos pela internet*. In: Op. cit., p. 273.

- a) *Simulcasting*: transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, como rádio e televisão, simultaneamente, pela internet;
- b) *Webcasting*: transmissão pela internet de conteúdo fornecido pelo provedor, podendo o usuário interferir ou não na ordem de execução.

José Eduardo Soares de Melo, complementando o raciocínio do Ministro, traz outro critério para classificação, qual seja, a interatividade, classificando o *streaming* como:

- “a) *não interativo*: a recepção de conteúdos pelo usuário se dá em tempo real, contínuo, da programação ou do evento disponibilizado na rede, em tempo e modo predeterminados pelo transmissor da obra. Não há nenhuma possibilidade de interferência do usuário no conteúdo, na ordem ou no tempo da transmissão;
- b) *interativo*: o fluxo de informação depende da ação do usuário, que determina o tempo, o modo e o conteúdo a ser transmitido. No caso de músicas, por exemplo, o usuário tem à sua disposição uma grande base de dados de obras musicais e pode escolher quais gostaria de ouvir, a ordem e o momento, montando listas de reprodução próprias, sem a vinculação a uma programação predeterminada pelo provedor do conteúdo, como ocorre normalmente nas transmissões radiofônicas”<sup>88</sup>

Os serviços de *streaming* podem ser gratuitos ou onerosos. De acordo com Alberto Macedo, os serviços gratuitos, normalmente, são remunerados por anúncios, ou podem ser fornecidos atrelados, também denominados como empacotados, aos canais de TV por assinatura<sup>89</sup>.

Como exemplos de *streaming* gratuito, há o *Crackle*, que fornece filmes com anúncios; Viki, também ser disponível na modalidade empacotado; e o TED. Como exemplos de serviço atrelado, vislumbra-se Sony Play, TNT Go, Flox Play, HBO Go. Por fim, podem ser citados como serviço de *streaming* oneroso Netflix, Spotify e Amazon Prime Video<sup>90</sup>.

Alberto Macedo, ainda, explica acerca do funcionamento do *streaming*:

- “A transmissão do conteúdo é feita de modo contínuo, enquanto a pessoa está ouvindo/assistindo. Usa-se, assim, um sistema de *buffer*, havendo armazenamento do conteúdo aos poucos e a transmissão, sua reprodução, para quem está ouvindo/assistindo, conseguindo-se assim equilibrar o *download* do conteúdo e a exibição dele, por exemplo, para que todo o conteúdo seja exibido sem cortes (...). O *player* (uma aplicação que executa o áudio ou vídeo) do dispositivo (...) do usuário do serviço de *streaming* inicia a execução do arquivo de música ou vídeo, mas continua coletando os pacotes de arquivo, que vão sendo baixados pelo *streaming* (pacotes de reserva). Assim, ainda que haja eventuais pequenos

<sup>88</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudios e textos pela internet*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 274.

<sup>89</sup> MACEDO, Alberto. *Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS*. In: Op. cit., p. 514.

<sup>90</sup> MACEDO, Alberto. Op. cit., p. 514.

atrasos na obtenção de pacotes, o conteúdo é visualizado de forma contínua, sem atrasos, dada a capacidade de o *player* interpretar o fluxo de arquivos”<sup>91</sup>

Sendo assim, percebe-se a desnecessidade do usuário de realizar o *download* do vídeo ou do áudio para o seu dispositivo, para apenas depois poder ter acesso, mas constata-se um programa que, simultaneamente, realiza *download* do conteúdo e o exibe, sem que o usuário tenha que armazenar o arquivo em seu computador, *tablet* ou celular.

Feitas as considerações acerca sua definição e funcionamento, cumpre agora analisar o tratamento legal dado a essa nova funcionalidade, bem como a natureza jurídica que o serviço de *streaming* apresenta, para fins de tributação.

### 5.1. Da Lei Complementar nº 157/2016 e da Natureza Jurídica do *Streaming*

A Lei Complementar nº 157/2016 trouxe profundas alterações à Lei Complementar nº 116/2003, estabelecendo novos serviços tributáveis pelo ISS, em especial os itens 1.03, 1.04 e 1.09, que tratam de serviços de informática.

O item 1.09 prevê as seguintes atividades:

Item 1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeitas ao ICMS)

José Eduardo Soares de Melo, no tocante ao item 1.09, correlato ao serviço de *streaming*, assim explica:

“Os mencionados bens não revestem a natureza de produto, mercadoria – que implica um ‘dar’ – e, muito menos, autênticos serviços que teriam que se traduzir num ‘fazer’. **Na realidade jurídica, compreendem, a cessão de direitos autorais.** O próprio texto legal (item 1.09 da LC n. 157/2016) refere-se à ‘disponibilização, sem cessão definitiva...’, enquadrando-se no âmbito dos direitos autorais (Lei federal n. 9.610/98), estipulando as modalidades de utilização da obra (artística, musical etc.) (...)”<sup>92</sup> (destaque no original)

Nesse mesmo sentido, lecionam Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

“Atividades de *streaming* de vídeo e som, a exemplo do Netflix e Deezer, são plataformas de acesso a dados que gozam de proteção de direitos autorais, mediante contraprestação, para fins de execução daquele material – o que se qualifica de modo absolutamente claro como uma **cessão do direito de uso** daquele material”<sup>93</sup>

<sup>91</sup> MACEDO, Alberto. Op. cit., p. 514.

<sup>92</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudios e textos pela internet*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 275.

<sup>93</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. *O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação*. In: Op. cit., p. 337.

Tendo em vista a premissa de que a natureza jurídica do *streaming* é cessão de direito de uso, conforme previsto pela própria redação do item 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016, José Eduardo Soares de Melo questiona a incidência de ISS.

Isso porque entende o doutrinador que o licenciamento para o usuário ao acesso do conteúdo digital armazenado em um servidor não implica transferência definitiva ao usuário do conteúdo digital, não constituindo, portanto, obrigação de fazer:

“O exame da matéria jurídica implicara o entendimento de que, no subitem 1.09, o que há é o licenciamento ao usuário do acesso a um conteúdo digital (vídeo, áudio, imagem, texto etc.) que está armazenado em um servidor; não há transferência definitiva ao usuário do conteúdo digital que integra o acervo da empresa responsável pelo licenciamento, que é o provedor de conexão e não a empresa que disponibiliza o conteúdo (...). Por conseguinte, plenamente questionável a previsão de incidência do ISS sobre a ‘disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet’<sup>94</sup>

Douglas Mota e Thiago Abiatar L. Amaral acrescentam:

“(...) as atividades que se pretende tributar, aqui analisadas, fogem a tal conceito de obrigação de fazer, na medida em que – tal como inclusive se observa da redação do aludido subitem 1.09 da lista de serviços – envolvem apenas e tão somente a disponibilização de conteúdo, seja ele de áudio, vídeo ou imagem. Vale dizer, portanto, que a partir dos conceitos de direito privado, a atividade em tela envolve unicamente uma obrigação de dar, consumada com a simples disponibilização de conteúdos via tecnologia de *streaming*. Logo, a conclusão a que se chega, de forma clara e objetiva, é a de que sendo o conceito de serviço tributável pelo ISS, amplamente consagrado, o de uma obrigação de fazer, inviável se cogitar a tributação por essa espécie tributária de uma atividade cuja natureza é de uma obrigação de dar, como no caso das atividades de *streaming*”<sup>95</sup>

Desta forma, ainda que haja Lei Complementar autorizando a incidência de ISS sobre o *streaming*, conquanto o usuário pague um preço mensal para ter acesso aos arquivos, os vídeos e imagens a que tem acesso são protegidos pelos direitos autorais, conforme abordado anteriormente, fato essencial e decisivo para configuração da natureza jurídica de cessão de direito, conforme previsto na própria redação do item 1.09, já transcrito (“disponibilização sem cessão definitiva”).

Já Sérgio Pinto Martins entende da seguinte forma:

“Nos referidos casos não se pode dizer que o consumidor está comprando filmes, *shows*, séries, música pela Internet, em que incidiria o ICMS, mas está comprando o serviço para ter acesso a tais filmes, *shows*, músicas etc. Logo, incide o ISS, pois há previsão legal para isso”<sup>96</sup>

<sup>94</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudios e textos pela internet*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 276.

<sup>95</sup> AMARAL, Thiago Abiatar L.; MOTA, Douglas. O ISS e os serviços de *streaming*. *Jota*, São Paulo, 13/10/2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columas/columa-do-demarest/o-iss-e-os-servicos-de-streaming-13102017>>. Acesso em: 26/08/2019.

<sup>96</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do ISS*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2017, p. 201.

André Mendes Moreira, seguindo linha de raciocínio similar, entende pela possibilidade de tributação de ISS sobre o *streaming*, por não configurar serviço de comunicação, tão somente fornecimento de conteúdo, mesmo diante da imprescindibilidade de uma operadora para que ocorra, e por se caracterizar como um “serviço” no sentido jurídico da palavra, como bens imateriais, resultado de um esforço humano<sup>97</sup>:

“Como já anotamos em obra publicada anteriormente, por prestação de serviço compreende-se ‘uma obrigação de cunho negocial, na qual há a participação de um terceiro que levará a cabo uma obrigação de fazer previamente contratada, mediante remuneração’<sup>98</sup>”

Sendo assim, embora a atividade de *streaming* encontra-se prevista no rol dos serviços tributáveis pelo Município, mais especificamente, no item 1.09 da Lei Complementar nº 157/16, sua natureza jurídica ainda causa grandes divergências.

Isso porque grande parte da doutrina entende pela natureza de cessão de uso, caracterizando-se, portanto, como uma obrigação de dar, enquanto que outra parte entende pela configuração de prestação de serviço, ou seja, obrigação de fazer, por se revelar como fornecimento de utilidade advinda de disponibilização de vídeos e áudios.

Não obstante a relevante discussão acerca da natureza jurídica do *streaming*, deve-se deixar claro que referida atividade não configura serviço de comunicação, ainda que considerada por muitos como “obrigação de dar”, não atraindo para si, portanto, a incidência do ICMS-Comunicação.

## 5.2. Da Não Configuração do *Streaming* Como Serviço de Comunicação

Da leitura do item 1.09 da Lei Complementar nº 157/16, depreende-se que a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, quando prestada por meio de Serviço de Acesso Condicionado, nos termos da Lei Federal nº 12.485/11, são sujeitas ao ICMS.

Referida lei prevê, em seu art. 2º, inc. XXIII, a definição do Serviço de Acesso Condicionado, consistente em:

“serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no regime de direito privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado a distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de distribuição

<sup>97</sup> É LEGÍTIMA a cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify? Veja opinião de tributaristas. **Migalhas**, São Paulo, 1 de fev. de 2017. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI252903,41046-E+legitima+a+cobranca+de+ISS+para+servicos+como+Netflix+e+Spotify>>. Acesso em: 26/08/2019.

<sup>98</sup> MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 78.

obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação qualquer”

O Serviço de Valor Adicionado também é previsto pela Lei nº 9.472/97, denominada como Lei Geral das Telecomunicações, que assim dispõe, em seu art. 61, § 1º:

“Art. 61. Serviço de Valor Adicionado é atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário de serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição”

Desta forma, tem-se que o Serviço de Acesso Condicionado é fornecido pelo provedor de acesso, que não se revela como um prestador de serviço de comunicação, mas que possui a função de acrescentar, agregar uma utilidade ao acesso de informações, tornando-o mais eficiente. Com as palavras de Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino:

“embora o serviço de valor adicionado valha-se do serviço de telecomunicações, não constitui uma espécie deste, tampouco um serviço de comunicação, pois seu escopo é acrescentar uma utilidade relativa àquele relativa ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. Desse modo, o serviço de valor adicionado é ‘autônomo’, agregando valor ao serviço de telecomunicação e não implicando, em qualquer hipótese, a prestação de um serviço de comunicação”<sup>99</sup>

Nesse sentido, o próprio Superior Tribunal de Justiça elaborou a Súmula 334, em 13/12/2006, pela qual foi pacificado que “o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet”.

Diante do exposto, totalmente irrazoável a disposição do final do item 1.09, da Lei Complementar nº 157/16, já que o Serviço de Valor Adicionado não se configura como prestação de Serviço de Comunicação, mas sim um acréscimo de utilidade aos serviços daquele que verdadeiramente o prestam.

Sendo assim, de acordo com Alberto Macedo, não se pode considerar o *streaming* como um serviço de comunicação, pois estaria inserto no Serviço de Valor Adicionado, que não coincide com o setor de telefonia<sup>100</sup>, já que apresenta a funcionalidade de transmissão de áudio, sem que o usuário realize o *download*<sup>101</sup>.

<sup>99</sup> GALDINO, Guilhermme; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Internet das Coisas à Luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 265.

<sup>100</sup> MACEDO, Alberto. *Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS*. In: Op. cit., p. 513.

<sup>101</sup> MACEDO, Alberto. Op. cit., p. 521.

Logo, conclui-se que, embora na discussão acerca da natureza jurídica do *streaming* prevalece, entre os doutrinadores, que se revela como uma obrigação de dar, ainda que prevista pelo rol de serviços tributáveis pelo Município, não se pode considerar o *streaming* como serviço de comunicação, na forma prevista pelo item 1.09 da Lei Complementar nº 157/16, pois pacífico o entendimento de que, sobre o Serviço de Valor Adicionado não incide ICMS, sendo que ambos apresentam grande similaridade, já que a atividade é prestada por meio de um provedor de acesso, e não pelo próprio prestador do serviço de comunicação.

## 6. Competências Tributárias na Constituição Federal de 1988

De acordo com o art. 1º da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Desta forma, os referidos entes federativos desempenham tarefas conjuntamente, respeitada a autonomia financeira, política e administrativa de cada um.

Alexandre de Moraes explica que:

“A adoção do modelo federativo pela Constituição de 1988 consagrou o estabelecimento de vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa”<sup>102</sup>

Desta forma, competência tributária é a prerrogativa de instituir tributos que a Constituição Federal concede a cada um dos entes políticos, a fim de possibilitar o exercício da autonomia que possuem, permitindo assim que persigam os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstas pelo art. 3º da CF/88.

Alexandre de Moraes segue ensinando que:

“As competências tributárias deverão ser exercidas em fiel observância às normas constitucionais, que preveem, especificamente, limitações ao poder de tributar, com a consagração de princípios e imunidades (...). Dessa foram o texto constitucional previu a repartição das competências tributárias de forma rígida, completa e integral (...)”<sup>103</sup>

Deste modo, a rigidez da competência tributária se revela como proteção e garantia do contribuinte, com o fito de restringir o poder de tributar do Estado, apresentando-se com a elaboração de enunciados categóricos e analíticos<sup>104</sup>, a fim de não permitir que o Fisco tribute situações e atividades que não estejam expressamente previstas em lei.

<sup>102</sup> MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 18. ed., São Paulo: Editora Atlas, 2012, p. 899.

<sup>103</sup> MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. Op. cit., p. 900.

<sup>104</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. *O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação*. In: FÁRIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 328.

Uma vez que a competência tributária é prevista pela Constituição Federal, tem-se, portanto, que é uma norma, instituída por outra, porém superior. É uma norma de estrutura, pois a hipótese de incidência consiste na conduta a ser seguida para a inserção de outra norma no direito positivo, e o conseqüente consiste nos contornos da norma que será criada, de modo que as normas de regulamentação apenas poderão ser instituídas através da existência de regras que indiquem a sua formação, como matéria, ente tributante, lugar e espaço. Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho:

“Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadear-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal. Por esse *iter*, rigidamente seguido em obediência às proposições prescritivas existentes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram as leis (acepção larga), que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato da publicação”<sup>105</sup>

Explicam Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco que a Constituição Federal não revela à competência tributária abertura horizontal, atribuindo à União Federal, por meio de sua competência residual, todas as materialidades que não estejam previstas nas demais atribuídas aos Estados e Municípios<sup>106</sup>.

Por outro lado, a Constituição apresenta abertura vertical relativa, tendo o Supremo Tribunal Federal firmado o entendimento, através do RE 203.075-9, que não se pode deixar de considerar, nas normas de competência, o sentido dos conceitos constitucionais<sup>107</sup>, e assim finalizam:

“Diante disso, pode-se afirmar que não possui o legislador plena liberdade para desenhar os conceitos utilizados pela Constituição, ou mesmo ampliá-los, para além de seus compromissos semânticos básicos, sob pena de se esvaziar de normatividade um sistema constitucional de repartição de competências que, por sua própria estrutura, é dotado de rigidez e densidade normativa elevadas”<sup>108</sup>

Dessa forma, percebe-se que a Constituição Federal delimita, expressamente, o campo de atuação tributária de cada ente federativo, dizendo-se, por isso, que a competência tributária é fechada horizontalmente, já que, todas as hipóteses que não puderem ser abarcadas nas competências municipal ou estadual, será abarcada na da União, por isso se diz competência residual.

<sup>105</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 253 e 254.

<sup>106</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. *O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação*. In: FÁRIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 328.

<sup>107</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. Op. cit., p. 328.

<sup>108</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. Op. cit., p. 329.

Não obstante, conquanto uma de suas características seja a forma analítica que se apresenta, com palavras precisas, a Constituição não traz definições ou conceitos das expressões que utiliza, de modo que, sob uma análise vertical, a competência tributária apresenta graus de abertura, cabendo ao intérprete buscar respostas nos conceitos oferecidos pelos ramos do Direito Privado, como Direito Civil e Empresarial.

### 6.1. Do Papel da Lei Complementar

A Lei Complementar é prevista pelo art. 146 da Constituição Federal, o qual estabelece, em especial, no inc. I, caber a ela dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Alberto Macedo ensina que o conflito de competência surge quando:

“o constituinte, em que pese ter constituído muitos enunciados vertidos em texto constitucional sobre as hipóteses de incidência tributárias dos impostos, reconhece que esse texto não é suficiente – ainda que após laborioso e esforçado percurso gerador de sentido das normas constitucionais – para sanar todas as legítimas dúvidas que surgem sobre competência tributária. E essa ideia foi inclusive positivada pelo constituinte por meio do art. 146, I, da Constituição, quando expressamente diz que cabe à lei complementar ‘dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios’<sup>109</sup>”

Dessa forma, entende-se que o conflito de competência nasce nos casos em que os conceitos constitucionais, por serem vagos, ambíguos, porém rígidos, não são suficientes para estabelecer limites no campo de atuação dos entes tributantes. Ou seja, o problema se encontra na norma geral e abstrata, que é a norma de conduta, oriunda da norma de estrutura, havendo a necessidade da edição de uma Lei Complementar para estabelecer os critérios da hipótese de incidência<sup>110</sup>.

Tanto é assim que o inc. III do art. 146, alíneas “a”, da Constituição Federal, prevê que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos, espécies, fatos geradores, base de cálculos e contribuintes. Em outras palavras, cabe à Lei Complementar estabelecer a hipótese de incidência que tão somente a previsão da Constituição Federal não é suficiente para delimitação material do tributo nela previsto.

Alexandre de Moraes realiza interessante observação:

---

<sup>109</sup> MACEDO, Alberto. *Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 519.

<sup>110</sup> MACEDO, Alberto. Op. cit., p. 519.

“(...) A razão de existência da lei complementar consubstancia-se no fato de o legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias, apesar da evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações; mas, ao mesmo tempo, não poderiam comportar constantes alterações através de um processo legislativo ordinário. **O legislador constituinte pretendeu resguardar determinadas matérias de caráter infraconstitucional contra alterações volúveis e constantes, sem, porém, lhes exigir a rigidez que impedisse a modificação de seu tratamento, assim que necessário**” (grifo nosso)<sup>111</sup>

Nesse sentido, Maurício Barros:

“(...) a lei complementar é o instrumento apto a incorporar novas realidade no âmbito do imposto sobre serviços, de modo a incluir novas atividades na lista de serviços, de modo a incluir novas atividades na lista de serviços tributáveis pelos municípios, bem como alcançar situações que não se amoldam à incidência das materialidades de impostos presentes na CF/88, por meio do exercício da competência residual da União Federal”<sup>112</sup>

Por fim, Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco lecionam:

“O conteúdo das regras de competência não é estanque, imutável, mas deve ser construído com base na influência direta dos sentidos mínimos assumidos pelas expressões dentro do contexto normativo em que elas se inserem, mas também na influência indireta de constrangimentos estruturais e de influxos principiológicos existentes (...)”<sup>113</sup>

Reunindo todas as linhas de raciocínio expostas, parte-se da premissa, iniciada por Alberto Macedo, que a Lei Complementar é o instrumento hábil para dirimir conflitos de competência, entendendo como conflitos de competência a vagueza nos conceitos constitucionais, que reflete nas normas gerais e abstratas, cabendo ao mencionado instrumento fixar os elementos da hipótese de incidência.

Dessa premissa, tem-se que a Lei Complementar, por não ser rígida como a Constituição Federal, apresenta maior facilidade para comportar alterações e atualizações, conforme ensina Alexandre de Moraes, o que se torna como uma qualidade, pois, de acordo com a última dupla de doutrinadores mencionada, por ser a responsável a dirimir conflitos de competência, possui aptidão para acompanhar a evolução dos conceitos previstos pela Constituição e, assim, adequar o direito à realidade que a sociedade vive em cada época.

<sup>111</sup> MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 18. ed., São Paulo: Editora Atlas, 2012, p. 899.

<sup>112</sup> BARROS, Maurício. *Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS*. In: *Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 374.

<sup>113</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. *O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação*. In: Op. Cit., p. 337.

## 7. Conclusão

Durante este trabalho, houve a preocupação de expor as expressões previstas no texto constitucional como tributáveis pelo ISS e ICMS e esmiúça-las, buscando no Direito Privado as melhores explicações sobre o que é prestação de serviços e circulação de mercadorias.

No entanto, conforme explica Hugo de Brito Machado, conquanto os conceitos sejam de suma importância para a correta interpretação das normas jurídicas, mormente para respeitar a superioridade hierárquica, sempre apresentarão margem de imprecisão, o que enseja frequentes discussões jurídicas<sup>114</sup>.

Chegou-se à conclusão de que a doutrina tradicional entende que prestação de serviços consiste em uma obrigação de fazer, ou seja, realização de um bem imaterial para outrem, com uma contraprestação pecuniária, sem que se constitua como relação de emprego. Já a circulação de mercadorias consiste em uma obrigação de dar, em que um bem, material ou imaterial, é passível de pertencer ao patrimônio de outra pessoa.

Não obstante, como já exposto na introdução, o direito sempre se encontra a um passo atrás da sociedade, de modo que esta evolui, mas as normas jurídicas, principalmente as tributárias, por estarem sujeitas ao regime do Direito Público, sob a égide de uma Constituição Federal rígida e analítica, não são capazes de abarcar as novas situações que vive a situação, merecendo, portanto, novos olhares sob os dogmas pré-estabelecidos.

É o que acontece com o *software* e o *streaming*.

Foi exposto que o *software* é um conjunto de regras lógico-matemáticas que constituem algoritmos a ser seguido por um computador, a fim de criar uma solução para um problema, protegido pela Lei dos Direitos Autorais, e sua comercialização se dá através do contrato de licença de uso, podendo se dar em formato físico ou eletrônico, encomendado ou não. Já o *streaming* revela-se como uma transmissão de dados de forma contínua, que podem ser visuais ou auditivos, sem que seja necessário ao usuário baixar o arquivo em seu dispositivo, bastando a conexão pela *internet* para a recepção das informações, também comercializado por um contrato de licença de uso.

Embora a da Lei Complementar nº 116/2003 preveja, de acordo com os itens 1.04 e 1.05, as operações de *download* de *softwares* estão sujeitas ao ISS, os Estados não aceitaram a disposição normativa, editando assim os Convênios CONFAZ nºs 181/2015 e 106/2017, que prevê a incidência do ICMS sobre as operações relativas à disponibilização de *softwares* e também indica a intenção dos referidos entes em tributar o *streaming*. Enquanto isso, aguarda-

---

<sup>114</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Normas Gerais de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2018, p. 15.

se, no Poder Judiciário, o julgamento da ADI 1.945/MT, que veio a demonstrar uma alteração no entendimento do STF quanto à incidência do ICMS nas operações relativas ao *download* de programas de computador, sendo que já havia sido assentado, através dos REs nºs 176.626/SP e 199.464/SP que o ICMS apenas incidiria se o *software* apresentasse *corpus mechanicum*.

Relativamente ao *streaming*, também prevista na Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03, item 1.09, introduzido pela Lei Complementar nº 157/2016, divergência há quanto à sua natureza jurídica, eis que grande parte da doutrina entende se tratar de obrigação de dar, e não fazer, o que afasta a incidência do ISS para atrair a do ICMS. No entanto, fato é que não se pode considerar o *streaming* como serviço de comunicação, pois pode ser considerado como um Serviço de Valor Adicionado, não coincidente com o serviço de telefonia: pois se apresenta como uma transmissão de dados por meio de um provedor de acesso.

Embora caiba à Lei Complementar dirimir os conflitos de competência tributária, os Estados não vêm demonstrando respeito às disposições de incidência de ISS nos serviços de *download* e *streaming*. Por outro lado, não se deve fechar os olhos à fluidez que os conceitos de “mercadoria” e “serviço” passaram a apresentar, tendo em vista a recorrente digitalização da economia e a globalização, bem como as novas concepções de circulação de mercadoria, pela qual não se transfere a propriedade em si, mas um de seus aspectos, qual seja, a cessão do direito de uso. Enquanto que o ICMS passou a abarcar mercadorias intangíveis, não se pode negar que as novas mercadorias que surgiram com o avanço da tecnologia se prestam a oferecer utilidade para outra pessoa.

Ainda, embora a Constituição Federal de 1988 apresente uma abertura vertical nos conceitos adotados, que permite ao intérprete buscar uma validação constitucional entre as materialidades ali previstas e o Direito Privado, também apresenta uma forma rígida, analítica e um fechamento, pois estabelece a cada ente político um campo de competência tributária que não pode ser invadido por outro, incumbindo à União Federal a competência residual, por meio de Lei Complementar<sup>115</sup>.

Maurício Barros disserta:

“Desse modo, o cerne do problema, no tocante ao conflito entre ICMS e ISS na economia digital, é justamente a transição entre um modelo de consumo em massa de produtos, enquanto bens corpóreos objeto de comércio, e de prestação de serviços considerados mais tradicionais ou ‘humanizados’, para o consumo cada vez maior dos chamados bens digitais e de serviços que utilizam máquinas e a rede de telecomunicações como principais insumos, muitas vezes sem qualquer ou com mínima intervenção humana”<sup>116</sup>

<sup>115</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. *O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação*. In: Op. cit., 338.

<sup>116</sup> BARROS, Maurício. *Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital**. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 363 e 364.

De acordo com Matheus Carneiro Assunção:

“Nota-se uma dissipação dos conceitos tradicionais de ‘mercadorias’ e ‘serviços’ em face da nova realidade de trocas econômicas no ciberespaço. Essa realidade impõe a necessidade de se repensar a adequação do modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços digitais pelos Estados, Distrito Federal e pelos Municípios, de maneira a evitar o serviço de competências Tributárias não respaldadas constitucionalmente”<sup>117</sup>

Deste modo, a melhor solução que se apresenta para o presente caso é que a União Federal exerça a sua competência residual, por meio da edição de Lei Complementar, atribuindo a essas novas atividades, *download de software* e *streaming*, incidência de imposto diverso, que não ISS ou ICMS, já que as definições de “mercadoria” e “serviço” não são suficientes para definir a espécie tributária mais adequada aos casos, de modo a dirimir, de vez, o conflito de competência entre Estados e Municípios.

---

<sup>117</sup> ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Tratamento jurídico-tributário do download de software no Brasil*. In: Op. cit., p. 234.

## BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Thiago Abiatar L.; MOTA, Douglas. O ISS e os serviços de *streaming*. **Jota**, São Paulo, 13/10/2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-demarest/o-iss-e-os-servicos-de-streaming-13102017>>. Acesso em: 26/08/2019.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; BEVILACQUA, Lucas. *ICMS sobre Software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica*. In: FARIA, Renato Vilela Faria; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Tratamento jurídico-tributário do download de software no Brasil*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BARROS, Maurício. *Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRAGUETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003, p. 256.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. *O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>

\_\_\_\_\_. Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>

\_\_\_\_\_ - Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 181, de 20 de dezembro de 2015. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15)>

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017. Disponível em:  
<[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm)>

\_\_\_\_\_ - Lei do Direito Autoral. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm)>

\_\_\_\_\_ - Lei Geral das Telecomunicações. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9472.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9472.htm)>

\_\_\_\_\_ - Lei da Propriedade Intelectual. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm)>

\_\_\_\_\_ - Lei do *Software*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm)>

\_\_\_\_\_. Lei Kandir. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 29. ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord.). *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. 1. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Mercadorias – Reflexos na Tributação*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

É LEGÍTIMA a cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify? Veja opinião de tributaristas. **Migalhas**, São Paulo, 1 de fev. de 2017. Disponível em:  
<<https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI252903,41046E+legitima+a+cobranca+de+ISS+para+servicos+como+Netflix+e+Spotify>>. Acesso em: 26/08/2019.

FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FREITAS, Rodrigo de. OYAMADA, Bruno Akio. *Operações de Cloud Computing (SaaS,*

- IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS.* In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 376 e 377.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro – Teoria Geral das Obrigações.* 7.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2010.
- GALDINO, Guilhermme; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Internet das Coisas à Luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado.* In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. *As operações internacionais envolvendo software e o imposto de renda.* In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- HARADA, Kiyoshi. *ICMS: Doutrina e Prática.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- MACEDO, Alberto. *Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS.* In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Normas gerais de direito tributário.* São Paulo: Malheiros, 2018.
- MARTINS, Raphael de Campos; RECTOR, Matheus Augusto Feraz. *Aspectos tributários do download de software: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015.* In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do ISS.* 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2017.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e Prática.* 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- \_\_\_\_\_. *ICMS – Teoria e Prática.* 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.
- \_\_\_\_\_. *A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudios e textos pela internet.* In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia**

**Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NETO, Luís Flávio; PARO, Giacomo. *Com a cabeça nas nuvens e o pé no chão? A tributação internacional da renda no ambiente de cloud computing*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PATROCÍNIO, José Antônio. *ISS – Teoria, Prática e Jurisprudência*. 4. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. *O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação.

SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. *A Tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com software*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moares do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.